

**Návrh věcného záměru**

**zákona o účetnictví**

**včetně Závěrečné zprávy z hodnocení dopadů regulace podle obecných zásad (RIA) a Zprávy z hodnocení korupčních rizik (CIA)**

[A. Věcný záměr zákona o účetnictví 3](#_Toc43106181)

[A. 1 Význam účetnictví 3](#_Toc43106182)

[A. 2 Stávající struktura právních předpisů v oblasti účetnictví 5](#_Toc43106183)

[A. 3 Přehled vybraných právních předpisů s vazbou na zákon o  účetnictví 6](#_Toc43106184)

[B. Zhodnocení stávající právní úpravy 16](#_Toc43106185)

[C. Návrh věcného řešení 19](#_Toc43106186)

[C. 1. Schéma nové soustavy právních předpisů v oblasti účetnictví 19](#_Toc43106187)

[C. 2 Ke koncepčnímu rámci 23](#_Toc43106188)

[C. 3 Struktura nového zákona o účetnictví 27](#_Toc43106189)

[C. 4 Detailně k nové struktuře zákona o účetnictví 31](#_Toc43106190)

[D. Promítnutí navrhovaného řešení do právního řádu 70](#_Toc43106191)

[E. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy 74](#_Toc43106192)

[F. Dopady na ochranu soukromí a osobních údajů 75](#_Toc43106193)

[G. Zhodnocení korupčních rizik (CIA) 75](#_Toc43106194)

[H. Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu 78](#_Toc43106195)

# Věcný záměr zákona o účetnictví

Věcný záměr zákona o účetnictví se váže především ke stávajícímu zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších přepisů (dále jen „zákon o účetnictví“), který zejména upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, účetní závěrku a konsolidovanou účetní závěrku, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Soustava právních předpisů upravujících účetnictví obsahuje dále prováděcí právní předpisy, které blíže upravují zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví.

Cílem věcného záměru je vysvětlit důvody, proč je navrhováno zpracování nového zákona o účetnictví, který by stávající zákon o účetnictví nahradil, a představit nové schéma prováděcích právních předpisů k tomuto zákonu.

Vytvoření nového zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů je nutností i přesto, že se jedná o velmi stabilní zákon, který nepodléhal turbulentním a častým novelizacím. Struktura tohoto zákona odpovídá stavu poznání v době jeho tvorby a uchopení oblasti účetnictví pravidly tvorby právního předpisu. Každá novelizace tohoto zákona tak přináší komplikace s naplňováním aktuálních Legislativních pravidel vlády. Procesní otázka však není zdaleka jediným důvodem k záměru vytvoření nového zákona. Dnešní dynamická doba totiž přináší v rámci ekonomického života účetních jednotek řadu nových situací, které nelze stávající právní úpravou jednoznačně řešit. Nová zákonná úprava by tento vývoj měla nejen odrážet, ale pokud má být relativně trvalá, měla by do určité míry též předjímat jeho vývoj v budoucnosti.

Pokud mají být účetní informace srovnatelné na mezinárodní úrovni, je nutné reagovat na mezinárodní trendy v oblasti účetnictví (např. mezinárodní účetní standardy). Touto reakcí se zvýší konkurenceschopnost dotčených jednotek a zároveň nebudou kladeny překážky pro volný pohyb zboží, práce a kapitálu. Z tohoto pohledu je více než žádoucí, aby byly právní předpisy v oblasti účetnictví neustále modernizovány a tím vyhovovaly aktuálním požadavkům uživatelů na výstupy z účetnictví.

* 1. Význam účetnictví

Hlavním úkolem „finančního“ účetnictví je věrně zobrazit ekonomickou situaci dané účetní jednotky. Mělo by vytvářet prostor jak pro objektivní předvídání vývoje účetních jednotek v budoucnosti, tak i hodnocení odpovědných orgánů a managementu za dosažené výsledky. Účetnictví poskytuje informace o stavu a pohybu majetku a zdrojů jeho financování, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření předmětné účetní jednotky.

Mezi základní funkce účetnictví patří:

1. Informační funkce – účetnictví poskytuje informace o stavu účetní jednotky, jejím výsledku hospodaření a finanční situaci všem zainteresovaným uživatelům účetních informací. Mezi zainteresované uživatele účetních informací patří zejména:
   1. vlastníci účetní jednotky - zájem např. o rentabilitu vložených prostředků, vhodnost majetkového podílu,
   2. věřitelé - zájem např. o disponibilitu peněžních prostředků, likviditu, solventnost nebo dlouhodobou prosperitu,
   3. vedení účetní jednotky - zájem např. o velký rozsah informací potřebných k naplnění odpovědnosti za řízení,
   4. zaměstnanci účetní jednotky - zájem např. o finanční stabilitu podniku k úhradě jejich mzdových a jiných nároků,
   5. zákazníci účetní jednotky, tj. odběratele - zájem např. o běžnou finanční situaci, ale i budoucí výhled,
   6. potenciální investoři - zájem např. o míru výnosnosti nebo riziko investování,
   7. vláda a orgány státní správy - zájem např. o informace o řízení finanční, dotační a daňové politiky či statistické ukazatele,
   8. burza cenných papírů - potřeba přesně zákonem vymezených informací pro organizování obchodů s cennými papíry,
   9. konkurenční podniky - zájem např. o informace pro srovnání, ale i pro úvahy o kontrole či převzetí podniku,
   10. veřejnost, tj. občané i orgány místní samosprávy - zájem např. o informace, které se vztahují k finanční situaci pro příjem do místního rozpočtu, případně pro možné dary, zaměstnanost, vztah k životnímu prostředí,
   11. analytici a ratingové agentury.
2. Dispoziční funkce - informace z účetnictví slouží jako podklad pro další rozhodování o řízení účetní jednotky.
3. Kontrolní funkce - informace z účetnictví přispívají k ochraně majetku.
4. Důkazní funkce - účetnictví může sloužit jako důkazní prostředek při vedení správních řízení a případně soudních sporů.
5. Daňová funkce - výstupy z účetnictví slouží jako podklady pro vyměření daňové povinnosti účetní jednotky, a to jak přímých, tak nepřímých daní.

V kontextu s informační funkcí předmětu účetnictví je zásadní zmínit roli „manažerského účetnictví“, které ačkoli v některých případech čerpá ze stejných zdrojů jako „finanční účetnictví“, není v právních předpisech upravujících účetnictví nikterak vymezeno a není tedy nijak ze strany státu regulováno. O využití a struktuře manažerského účetnictví rozhoduje sama účetní jednotka bez jakékoli vazby na účetní předpisy.

* + 1. Stávající struktura právních předpisů v oblasti účetnictví

Účetnictví je upraveno samostatným zákonem, na který navazují prováděcí právní předpisy, které blíže upravují zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví.

Další součástí struktury právních předpisů v oblasti účetnictví jsou České účetní standardy, které vydává Ministerstvo financí ČR, jejichž cílem je dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Účetní standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky) postupují podle Českých účetních standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od Českých účetních standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

|  |
| --- |
| Právní předpisy v oblasti účetnictví |
| **Zákon č. 563/1991 Sb.,** o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. |
| Prováděcí právní předpisy (vyhlášky) |
| **Vyhláška č. 270/2010 Sb.,** o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů. |
| **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, ve znění pozdějších předpisů. |
| **Vyhláška č. 312/2014 Sb.,** o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů. |
| **Vyhláška č. 220/2013 Sb.,** o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. |
| **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. |
| **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. |
| **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. |
| **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. |
| **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. |
| **Vyhláška 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. |
| **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. |
| České účetní standardy |
| České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky **č. 410/2009 Sb**., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. |
| České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky **č. 500/2002 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. |
| České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky **č. 501/2002 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. |
| České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky **č. 502/2002 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. |
| České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky **č. 503/2002 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. |
| České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky **č. 504/2002 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. |

1. Přehled vybraných právních předpisů s vazbou na zákon o  účetnictví

Zákon o účetnictví se dotýká řady dalších právních předpisů, které se na zákon o účetnictví nebo jeho prováděcí právní předpisy (vyhlášky) odkazují. Níže je uveden přehled některých nejvýznamnějších právních předpisů s vazbou na zákon o účetnictví nebo právo EU.

|  |  |
| --- | --- |
| Některé vybrané právní předpisy s vazbou na zákon o účetnictví | |
| **zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví bankám a pobočkám zahraničních bank povinnost vést účetnictví podle zákona o účetnictví  a povinnost evidovat v rámci účetnictví odděleně obchody na účet klienta  a obchody na účet banky nebo zahraniční banky (§ 21 odst. 1 a 2). Zákon bankám ukládá povinnost mít řídicí a kontrolní systém, který předpokládá zabezpečení řádných administrativních a účetních postupů v souladu se zvláštními právními předpisy (§ 8b odst. 1 písm. a) bod 3). Zákon bankám stanoví každoročně uveřejnit v příloze v účetní závěrce nebo v konsolidované účetní závěrce údaje podle § 11c odst. 1 písm. a) až f). Zákon stanoví bankám povinnost uveřejnit ve své výroční zprávě mezi klíčovými ukazateli návratnost jejích aktiv, vyjádřenou jako podíl čistého zisku  a celkové bilanční sumy (§ 11b odst. 5). Zákon bankám stanoví povinnost zajistit ověření účetní závěrky banky auditorem (§ 22 odst. 1 písm. a))  a vypracování zpráv o ověření účetní závěrky a řídicího a kontrolního systému auditorem (§ 22 odst. 1 písm. c)). Zákon bankám ukládá povinnost zveřejnit do 4 měsíců od konce účetního období výroční zprávu vyhotovenou podle zákona  o účetnictví, příp. konsolidovanou výroční zprávu, má-li banka povinnost ji vyhotovovat, jejichž součástí je účetní závěrka ověřená auditorem (§ 23 odst. 1). Zákon vymezuje přestupky, kterých se banky mohou dopustit, z nichž nejvýznamnější ve vazbě na zákon  o účetnictví je přestupek, kterého se banka dopustí tím, že poruší povinnost evidovat v rámci účetnictví odděleně obchody na účet klienta a obchody na účet banky (§ 36e odst. 4 písm. c)), přestupek, kterého se banka dopustí tím, že nezajistí ověření účetní závěrky banky auditorem (§ 36e odst. 4 písm. e) bod 1)  a nezajistí vypracování zpráv o ověření účetní závěrky a řídicího a kontrolního systému auditorem (§ 36e odst. 4 písm. e) bod 3), přestupek, kterého se banka dopustí tím, že nezveřejní výroční zprávu nebo konsolidovanou výroční zprávu (§ 36e odst. 4 písm. h)), nepředloží výroční zprávu nebo konsolidovanou výroční zprávu v předepsané lhůtě České národní bance (§ 36e odst. 4 písm. i)), přestupek zahraniční banky se sídlem v členském státě, která vykonává na území České republiky bankovní činnosti prostřednictvím své pobočky, která se dopustí přestupku tím, že poruší povinnost evidovat v rámci účetnictví odděleně obchody na účet klienta  a obchody na účet zahraniční banky (§ 36g odst. 1 písm. e)), přestupek zahraniční banky z jiného než členského státu, která vykonává na území České republiky bankovní činnosti prostřednictvím své pobočky, která se dopustí přestupku tím, že poruší povinnost evidovat v rámci účetnictví odděleně obchody na účet klienta  a obchody na účet zahraniční banky (§ 36h odst. 3 písm. c)), přestupek zahraniční banky se sídlem v jiném než členském státě, která vykonává na území České republiky bankovní činnosti prostřednictvím své pobočky, která se dopustí přestupku tím, že nezajistí ověření účetní závěrky zahraniční banky auditorem a vypracování zpráv o ověření účetní závěrky a řídicího a kontrolního systému auditorem (§ 36h odst. 3 písm. e) bod 3). |
| **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví, že při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob, se postupuje podle přílohy č. 2 zákona č. 586/1992 Sb. a při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob, se postupuje podle přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. (§ 5 odst. 8). Pro účely obsahového vymezení složek majetku v daňové evidenci se použije § 6 až 9 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, není-li dále stanoveno jinak (§ 7b odst. 2). Zákon stanoví, že veřejně prospěšný poplatník je povinen vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vedení výdajů (nákladů) (§ 18a odst. 4). Zákon stanoví, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví,  s výjimkou poplatníků, kteří účtují  v soustavě jednoduchého účetnictví (§ 21h). Zákon stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví podle zákona o účetnictví. Z rozdílu mezi příjmy a výdaji se pro zjištění základu daně vychází  u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, nebo vedou jednoduché účetnictví (§ 23 odst. 1 a 2). Zákon stanoví pravidla pro přepočet cizích měn odděleně u osob, které vedou účetnictví podle zákona  o účetnictví a osob, které nevedou účetnictví podle zákona o účetnictví (§ 38 odst. 1). |
| **zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví jiné způsoby oceňování majetku a služeb, kde stanoví ioceňování podle účetní hodnoty, které vychází ze způsobů oceňování stanovených na základě právních předpisů upravujících účetnictví (§ 2 odst. 5 písm. e)). |
| **zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon definuje, s odkazem na zákon o účetnictví, co se rozumí investiční pobídkou, tj. veřejná podpora ve formě hmotné podpory pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pro strategickou investiční akci (§ 1a odst. 1 písm. a bod 5). |
| **zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů** | Zákon vymezí základní pravidla pro stanovení forem a výše účasti státního rozpočtu na financování programu reprodukce majetku, která jsou předpokladem pro zavedení systému programového financování na pořizování, opravy a udržování hmotného  a nehmotného majetku. Zákon definuje program s odkazem na zákon o účetnictví jako soubor věcných, časových  a finančních podmínek konkrétních akcí na pořízení nebo technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, s výjimkou drobného hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku (§ 12 odst. 1). Organizační složka státu tvoří jako své peněžní fondy, rezervní fond  a fond kulturních a sociálních potřeb. Druhý zmíněný je tvořen základním přídělem z rozpočtu organizační složky státu, přičemž vyúčtování skutečného základního přídělu se provede v rámci účetní závěrky (§ 48 odst. 8). Obdobně je tomu tak u příspěvkových organizací, jejichž fond kulturních a sociálních potřeb je tvořen základním přídělem na vrub nákladů příspěvkové organizace  a vyúčtování skutečného základního přídělu se provede v rámci účetní závěrky (§ 60). Příspěvková organizace je oprávněna použít v průběhu roku rezervní fond k úhradě potřeb nezajištěných výnosy. Vrácení nespotřebované části rozpočtované na krytí potřeb a převedené do výnosů příspěvkové organizace do rezervního fondu je však časově podmíněno a to okamžikem před zpracováním roční účetní závěrky (§ 57 odst. 3). |
| zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů | Zákon stanoví, že územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí vedou účetnictví podle zvláštního zákona, kterým je zákon o účetnictví. Dále je zákonem vymezeno, že organizační složka územního samosprávného celku není účetní jednotkou. Příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí sestavuje rozpočet a střednědobý výhled jako plán výnosů a nákladů, což jsou prvky účetní závěrky, které by měly být definovány v novém zákonu o účetnictví. Zřizovatel příspěvkové organizace může příspěvkové organizaci nařídit odvod mimo jiné v případě, že její plánované výnosy překračují její plánované náklady, a to jako závazný ukazatel rozpočtu. Příspěvková organizace tvoří rezervní fond a fond odměn, jejichž základním zdrojem je zlepšený výsledek hospodaření. Rezervní fond se mimo jiné používá k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady. Příspěvková organizace dále tvoří fond investic, jehož zdrojem jsou peněžní prostředky ve výši odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku prováděné podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu, přičemž v tomto případě je odkazováno na zákon o účetnictví. Fond kulturních a sociálních potřeb je tvořen základním přídělem na vrub nákladů příspěvkové organizace a vyúčtování skutečného základního přídělu se provede v rámci účetní závěrky. |
| **zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon v rámci procesních pravidel stanoví postup kontrolního orgánu při výkonu veřejnosprávní kontroly, při kterém je kontrolní orgán oprávněn si vyžádat od kontrolované účetní jednotky nebo od jiného kontrolního orgánu účetní záznamy též prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, anebo si vyžádat účetní záznamy od správce centrálního systému účetních informací státu, za podmínek stanovených zákonem o účetnictví (§ 13 odst. 5). V rámci předběžné řídicí kontroly zákon stanoví odpovědnost za předběžnou kontrolu plánovaných a připravovaných operací uvnitř orgánu veřejné správy a to vedoucího zaměstnance organizačního útvaru, který je odpovědný za vedení účetnictví orgánu veřejné správy nebo jiného zaměstnance pověřeného k tomu vedoucím tohoto orgánu jako hlavní účetní (§ 26 odst. 1 písm. c)). Zákon stanoví, že zjištění o skutečnostech, které by mohly způsobit neúplnost nebo neprůkaznost účetnictví jsou souhrnně uváděny v rámci výsledků interního auditu v roční zprávě předkládané vedoucímu orgánu veřejné správy (§ 31 odst. 3 písm. c)). |
| **zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon vymezuje pro účely zákona  č. 235/2004 Sb. dlouhodobý majetek jako obchodní majetek, který je pozemkem, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví (§ 4 odst. 3 písm. d) bod 3). |
| **zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví, že obchodník s cennými papíry nejpozději do 4 měsíců po skončení účetního období předloží České národní bance a uveřejní na svých internetových stránkách svou výroční zprávu a konsolidovanou výroční zprávu podle zákona o účetnictví, jejichž součástí je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka ověřená auditorem (§ 16 odst. 1). Zákon dále stanoví povinnost organizátora regulovaného trhu předložit České národní bance nejpozději do 4 měsíců po skončení účetního období svou výroční zprávu a konsolidovanou výroční zprávu podle zákona upravujícího účetnictví, je-li podle tohoto zákona povinen tuto zprávu sestavovat, jejichž součástí je účetní závěrka ověřená auditorem (§ 50 odst. 1 písm. a)). Zákon stanoví informační povinnosti také poskytovateli služeb hlášení údajů, který nejpozději do 4 měsíců po skončení účetního období předloží České národní bance a uveřejní na svých internetových stránkách svou výroční zprávu a konsolidovanou výroční zprávu podle zákona upravujícího účetnictví, jejichž součástí je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka ověřená auditorem (§ 77 odst. 1). Zákon stanoví, že výroční zpráva nebo konsolidovaná výroční zpráva emitenta, který není povinen postupovat podle zákona o účetnictví, musí obsahovat informace rovnocenné informacím, které obsahuje výroční zpráva podle zákona  o účetnictví (§ 118 odst. 7). |
| **zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví, že věřitelský výbor, jehož povinností je chránit společný zájem věřitelů, může rozhodnout  o ověření řádné účetní závěrky nebo mimořádné účetní závěrky auditorem (§ 58 odst. 2 písm. f)). Zákon stanoví, že součástí soupisu majetkové podstaty, je ocenění provedené insolvenčním správcem, který přitom vychází z údajů  v účetnictví dlužníka nebo v evidenci vedené podle zákona o daních z příjmů i z ostatních dostupných informací (sdělení dlužníka nebo osob oprávněných jednat za dlužníka, zaměstnanců dlužníka apod.). Ocenění se nepromítá do účetnictví dlužníka (§ 219 odst. 1). Zákon stanoví, že vedení účetnictví je jedním z příkladů činnosti insolvenčního správce v rámci nakládání s majetkovou podstatou (§ 228 písm. j)). Zákon stanoví, že ke dni sestavení konečné zprávy insolvenčního správce, která musí podat celkovou charakteristiku jeho činnosti s vyčíslením jejích finančních výsledků, sestaví insolvenční správce účetní závěrku (§ 302 odst. 4). Insolvenční správce pozbývá část oprávnění, zejména pokud jde o majetek dlužníka, okamžikem, kdy usnesení  o zrušení konkursu nabyde právní moci, přičemž zůstává zachována povinnost insolvenčního správce ke dni zrušení konkursu uzavřít účetní knihy, sestavit účetní závěrku, splnit povinnosti uložené daňovými předpisy a předat dlužníku potřebné účetní záznamy. Insolvenční správce rovněž předává zbývající majetek dlužníkovi a zajišťuje činnosti evidenční a archivační (§ 313 odst. 2). Zákon dlužníkovi ukládá, aby v rámci plnění povinnosti vůči správci daně, ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky povolení reorganizace, sestavil mezitímní účetní závěrku (§ 330 odst. 5). |
| **zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví povinnost ověřit auditorem všechny konečné a mezitímní účetní závěrky i zahajovací rozvahy sestavované v důsledku realizace přeměny v případě, že existuje alespoň jedna ze zúčastněných společností, která má povinnost ověřit konečnou či mezitímní účetní závěrku auditorem podle zákona o účetnictví (§ 12 odst. 1). Zákon stanoví, že v případě, že povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem mají všechny osoby zúčastněné na přeměně, které vedou účetnictví, jsou všechny nástupnické společnosti nebo družstva nebo přejímající společník, je-li účetní jednotkou, rozdělovaná společnost nebo družstvo anebo společnost nebo družstvo po změně právní formy povinni nechat ověřit zahajovací rozvahu auditorem (§ 12 odst. 2). Zákon stanoví, že v případě, že zákon  č. 125/2008 Sb. ukládá akciové společnosti povinnost zpřístupnit nebo poskytnout akcionáři v souvislosti  s přeměnou jakoukoli účetní závěrku, akciová společnost zpřístupní nebo poskytne spolu s ní vždy i výroční zprávu vztahující se k této účetní závěrce (§ 12 odst. 3). Zákon stanoví, že v případě povinného ocenění, tj. vyžaduje-li zákon č. 125/2008 Sb. při přeměně ocenění jmění společnosti nebo družstva posudkem znalce, zákon o účetnictví s tímto spojuje změnu ocenění majetku  a dluhů v účetnictví, nejde-li o změnu právní formy (§ 13). Zákon stanoví,  že zahajovací rozvaha a konečná účetní závěrka se u přejímajícího společníka sestavuje a schvaluje jen tehdy, jestliže je účetní jednotkou podle zákona  o účetnictví (§ 344). |
| **zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon definuje povinný audit jako ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavena, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie (§ 2 písm. a)). Zákon dále definuje ověření výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy jako ověření, zda údaje obsažené ve výroční zprávě nebo konsolidované výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou nebo konsolidovanou účetní závěrkou; ověření výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy nezahrnuje ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky a zpráv auditora o jejich ověření (§ 2 písm. b)). Zákon stanoví, že pokud má účetní jednotka, která je právnickou osobou, povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem nebo konsolidovanou účetní závěrku ověřenu auditorem, určí auditorskou společnost nebo statutárního auditora vykonávajícího auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet její nejvyšší orgán (§ 17 odst. 1). Zákon stanoví, že při provádění povinného auditu konsolidované účetní závěrky určí konsolidující účetní jednotka auditora skupiny, který posoudí a písemně zdokumentuje povahu, časové rozpětí  a rozsah činnosti provedené auditorem části skupiny a přezkoumá a písemně zdokumentuje způsob jejího provedení (§ 19 odst. 1 a 2). Zákon stanoví povinnost auditora ověřit výroční zprávu nebo konsolidovanou výroční zprávu v případě, že provádí povinný audit účetní jednotky, která vyhotovuje výroční zprávu nebo konsolidovanou výroční zprávu (§ 20 odst. 3). Zákon stanoví povinnost auditora vyjádřit se, zda výroční zpráva nebo konsolidovaná výroční zpráva byla vypracována  v souladu s právními předpisy (§ 20b písm. a)). Zákon stanoví, že výbor pro audit, mimo jiné, sleduje postup sestavování účetní závěrky  a konsolidované účetní závěrky  a předkládá řídicímu nebo kontrolnímu orgánu doporučení k zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví (§ 44a odst. 1 písm. c)). |
| **zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví** | Zákon stanoví povinnost tuzemské pojišťovně, tuzemské zajišťovně  a pojišťovně z jiného členského státu, pojišťovně z třetího státu, zajišťovně  z jiného členského státu a zajišťovně  z třetího státu, která svoji činnost na území České republiky provozuje prostřednictvím pobočky, vést účetnictví podle zákona o účetnictví (§ 80 odst. 1). Zákon stanoví povinnost pojišťovně nebo zajišťovně, která podle zákona  o účetnictví sestavuje účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku, mít tuto účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku ověřenu statutárním auditorem nebo auditorskou společností, kterého pojišťovna nebo zajišťovna určuje způsobem stanoveným v zákoně o auditorech (§ 80 odst. 2). Zákon stanoví České národní bance oprávnění odmítnout auditora v případě, že jeho zkušenosti v oblasti účetnictví pojišťoven nebo zajišťoven nebo jeho dosavadní praxe v oblasti auditu pojišťoven nebo zajišťoven nezajišťují předpoklad řádného ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, a to s ohledem na rozsah a složitost činností vykonávaných pojišťovnou nebo zajišťovnou, ve které má provést ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky (§ 80 odst. 5). Zákon stanoví povinnost tuzemské pojišťovně nebo tuzemské zajišťovně nejpozději do 4 měsíců po skončení účetního období předložit České národní bance svoji výroční zprávu a konsolidovanou výroční zprávu podle zákona o účetnictví, jejichž součástí je účetní závěrka ověřená auditorem, a uveřejnit ji způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 82 odst. 1). Zákon stanoví oprávnění České národní banky vykonávat dohled nad pojišťovnami a zajišťovnami, které na území České republiky provozují pojišťovací nebo zajišťovací činnost, a to v rozsahu stanoveném zákonem  č. 277/2009 Sb., přičemž předmětem dohledu České národní banky je dodržování zákona č. 277/2009 Sb.  a jiných právních předpisů, zejména vedení účetnictví (§ 85 písm. e)). |
| **zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví penzijní společnosti, aby účtovala o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem v účastnickém fondu odděleně od předmětu účetnictví svého a ostatních účastnických fondů (§ 56 odst. 1).  Zákon stanoví penzijní společnosti, aby zajistila v souladu s účetními metodami účtování o předmětu účetnictví v účetních knihách vedených odděleně pro jednotlivé účastnické fondy, jejichž majetek obhospodařuje, tak, aby jí to umožnilo sestavení účetní závěrky za každý účastnický fond (§ 56 odst. 2).  Zákon stanoví penzijní společnosti, aby nejpozději do 4 měsíců po skončení účetního období zaslala České národní bance svou výroční zprávu podle zákona o účetnictví a výroční zprávu za každý obhospodařovaný účastnický fond a uveřejnila je na svých internetových stránkách. Zaslaná výroční zpráva penzijní společnosti a výroční zprávy za každý obhospodařovaný účastnický fond musí být ověřeny auditorem (§ 57 odst. 1).  Ke dni zrušení účastnického fondu je penzijní společnost, která jej obhospodařuje, povinna sestavit mimořádnou účetní závěrku tohoto účastnického fondu podle zákona o účetnictví (§ 110 odst. 2).  Zákon stanoví penzijní společnosti, aby do 1 měsíce od rozhodného dne sestavila účetní závěrku penzijního fondu ke dni předcházejícímu rozhodnému dni. Účetní závěrku bez zbytečného odkladu ověří auditor (§ 181 odst. 1).  Zákon stanoví penzijní společnosti, aby zajistila v souladu s účetními metodami podle zákona o účetnictví účtování o předmětu účetnictví v účetních knihách vedených odděleně pro transformovaný fond tak, aby jí to umožnilo sestavení účetní závěrky pro transformovaný fond (§ 188 odst. 2). Účetní závěrka transformovaného fondu musí být ověřena auditorem a zveřejněna ve lhůtě stanovené tímto zákonem účastnickému fondu (§ 188 odst. 4). |
| **zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví právnické osobě, že při její přeměně musí být stanoven rozhodný den. Přitom ke dni předcházejícímu rozhodný den sestaví zanikající právnická osoba nebo právnická osoba rozdělovaná odštěpením konečnou účetní závěrku. K rozhodnému dni sestaví nástupnická právnická osoba nebo právnická osoba rozdělovaná odštěpením zahajovací rozvahu (§ 176).  Při změně právní formy se neruší ani nezaniká právnická osoba, jejíž právní forma se mění, pouze se mění její právní poměry, a jde-li o korporaci, také právní postavení jejích členů. Není-li den, k němuž byl vyhotoven návrh smlouvy nebo rozhodnutí o změně právní formy rozvahovým dnem podle jiného právního předpisu, sestaví právnická osoba k tomuto dni mezitímní účetní závěrku (§ 183).  V případě likvidace právnické osoby vyhotovuje likvidátor mimo jiné konečnou zprávu o průběhu likvidace, návrh na použití likvidačního zůstatku a sestavuje účetní závěrku (§ 205).  Zákon stanoví nadacím povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem v případě, kdy nadační kapitál nebo obrat nadace v uplynulém účetním období dosáhl alespoň 5 000 000 Kč. Ověření auditorem podléhá účetní závěrka i v případě, rozhoduje-li se podle ní o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu, nebo o přeměně nadace (§ 341).  Zákon stanoví povinnost ústavu, aby účtoval odděleně o nákladech a výnosech spojených s hlavním předmětem činnosti, s provozem obchodního závodu nebo jinou vedlejší činností a se správou ústavu. Účetní závěrku ústavu ověřuje auditor, pokud mu to ukládá zakladatelské právní jednání nebo statut, anebo pokud výše čistého obratu ústavu překročí deset milionů Kč. V těchto případech auditor ověřuje i výroční zprávu ústavu (§ 415). |
| **zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů** | Zákon stanoví jednateli společnosti s ručením omezeným, aby zajistil řádné vedení evidence a účetnictví (§ 196); stanoví představenstvu akciové společnosti, aby zajistilo řádné vedení účetnictví, předložilo valné hromadě ke schválení řádnou, mimořádnou, konsolidovanou, případně mezitímní účetní závěrku a v souladu se stanovami také návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty (§ 435 odst. 4); stanoví představenstvu družstva, aby zajistilo řádné vedení účetnictví, předložilo členské schůzi ke schválení účetní závěrku a v souladu se stanovami také návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty (§ 707). U veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti odpovědnost za vedení účetnictví specifikuje společenská smlouva. |
| **zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech** | Zákon stanoví obhospodařovateli investičního fondu nebo zahraničního investičního fondu povinnost obhospodařovat tento fond s odbornou péčí (§ 18). K zajištění řádného a obezřetného výkonu činnosti obhospodařovatel zavede, udržuje a uplatňuje řídicí a kontrolní systém, jehož součástí je také vedení účetnictví (§ 20 odst. 20 písm. d)).  U podílových fondů zákon stanoví, aby o majetkových poměrech, jakož i o dalších skutečnostech, vedly účetnictví tak, aby umožnilo sestavení účetní závěrky za každý jednotlivý podílový fond (§ 114). Ke dni zrušení podílového fondu sestaví jeho administrátor mimořádnou účetní závěrku tohoto fondu podle zákona upravujícího účetnictví (§ 434).  Zákon umožňuje akciové společnosti s proměnným základním kapitálem vytvářet podfondy, připouští-li to její stanovy. O majetkových poměrech podfondu, jakož i o dalších skutečnostech, se vede účetnictví tak, aby umožnilo sestavení účetní závěrky za každý jednotlivý podfond. |

# Zhodnocení stávající právní úpravy

Zhodnocení stávající právní úpravy proběhlo v rámci odborné pracovní skupiny. Cílem bylo shrnutí stávajícího stavu základních okruhů problematiky právní úpravy v oblasti účetnictví a navržení dalšího vhodného vývoje v této oblasti. Zároveň výstupy této pracovní skupiny tvořily podklad pro další odbornou diskusi ve formě veřejných konzultací a seminářů. Výsledek těchto konzultací slouží jako podklad pro navazující legislativní práce včetně RIA.

Systém účetnictví je v České republice upraven zákonem o účetnictví a na něj navazujícími prováděcími právními předpisy. Tato norma byla naposledy změněna zákonem č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích, a to s účinností od 1. července 2017.

Česká republika je od roku 2004 součástí Evropské unie, a proto je povinna transponovat požadavky stanovené právem Evropské unie. Jedná se zejména o

* Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (dále jen „nařízení č. 1606/2002“),
* Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (dále jen „směrnice 2013/34/EU“),
* Směrnici Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS) (dále jen „směrnice 86/635/EHS“),
* Směrnici Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS) (dále jen „směrnice 91/674/EHS“).

Požadavky příslušných směrnic byly do právních předpisů v oblasti účetnictví transponovány. Lze konstatovat, že česká právní úprava je plně slučitelná s právem EU. Je nutno upozornit, že požadavky práva EU se vztahují pouze na některé formy obchodních společností.

Účetnictví a účetní závěrka nestátních neziskových organizací (dále jen „NNO“) i veřejného sektoru, jakož i hotovostní účetnictví nejsou na úrovni práva EU řešeny.

Na úrovni evropského práva není též oblast účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky) dosud nijak speciálně řešena. Vývoj projektu k EPSAS realizovaný EU a EUROSTAT je monitorován.

V oblasti regulace však nabývají na stále větším významu mezinárodní účetní standardy (IFRS) a mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS), které reflektují aktuální mezinárodní trendy a případně též ekonomický vývoj.

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

I když je zákon o účetnictví velmi stabilním zákonem, který nepodléhal turbulentním a častým novelizacím, došlo v oblasti účetnictví k několika významným změnám. V roce 2000 byla započata první větší reforma účetnictví, při níž došlo k významné novelizaci zákona o účetnictví a změně ve struktuře právních předpisů upravujících účetnictví. V letech 2004 – 2014 proběhla účetní reforma v oblasti veřejných financí – vytvoření účetnictví státu.

**Reforma v oblasti účetnictví od roku 2000**

V roce 2000 byla přijetím zákona č. 492/2000 Sb., s účinností od 1. ledna 2001, zahájena reforma v oblasti účetnictví. Ukončením reformy bylo přijetí zákona č. 353/2001 Sb. a prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví, s účinností od 1. ledna 2002. Touto reformou započala a byla dokončena i harmonizace s právem EU platným k 31. 12. 2001.

Úprava účetnictví byla do té doby obsažena jak v zákoně o účetnictví, tak v metodických opatřeních vydávaných Ministerstvem financí, a to na základě zákonného zmocnění. Opatření Ministerstva financí upravovala postupy účtování a uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Tato opatření byla pro účetní jednotky závazná. Protože se Česká republika, jako kandidátská země, připravovala na vstup do Evropské unie, bylo zapotřebí transponovat příslušné předpisy EU do českého právního řádu. Tím muselo zcela nevyhnutelně dojít ke změně ve struktuře právních předpisů v oblasti účetnictví. Ustanovení směrnic EU bylo a stále je nutné transponovat do právních předpisů. V té době však nebyla vydávaná opatření v souladu se zákonem o sbírce zákonů, právními předpisy. Dále bylo nezbytné určitým způsobem ošetřit i některé metodické postupy, které však nemohly být řešeny na úrovni zákona a jeho prováděcích vyhlášek. Proto novela zákona o účetnictví obsahovala i zmocnění k vydání Českých účetních standardů. České účetní standardy měly v zásadě plnit funkci do té doby vydávaných opatření, co se týče sjednocování postupů účtování a používání účetních metod. Je však nutno upozornit, že České účetní standardy nejsou právním předpisem. To nakonec vyústilo ve změnu struktury právních předpisů v oblasti účetnictví.

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

1. zákon o účetnictví,

2. prováděcí právní předpisy k zákonu o účetnictví,

3. České účetní standardy.

Do zákona o účetnictví se promítlo jak právo EU, tak mezinárodní úmluvy, kterými byla a je Česká republika vázána, tak neposlední řadě i vliv mezinárodních účetních standardů.

Další významnou změnu, kterou reforma účetnictví přinesla, je pojetí vedení účetnictví jako soustavy účetních záznamů. Zákon o účetnictví jako jeden z prvních právních předpisů reagoval na nastupující elektronizaci dokumentů. V důvodové zprávě k zákonu č. 353/2001 Sb. se uvádí, že pojetím účetnictví jako soustavy účetních záznamů se pokládají základy pro moderní způsob vedení účetnictví, v němž je důležitý věcný obsah účetních záznamů, jejich čitelnost a srozumitelnost.

**Reforma účetnictví v oblasti veřejných financí – vytvoření účetnictví státu**

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

Nové nastavení pravidel pro účetnictví a vykazování informací účetními jednotkami veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) od roku 2010 reflektovalo určitou nestrukturovanou poptávku uživatelů po rozsáhlejších ekonomických datech rámcově identifikovanou mezi léty 2007 a 2009.

Z výše uvedených důvodů však nevyplývá nutnost rozsáhlých koncepčních změn pro účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky).

# Návrh věcného řešení

C. 1. Schéma nové soustavy právních předpisů v oblasti účetnictví

Obecně lze říci, že zákon o účetnictví by ve vazbě na koncepční rámec měl upravovat základní práva a povinnosti účetních jednotek, všeobecné účetní zásady a principy (např. věrný a poctivý obraz, akruální princip, zásada neomezené doby trvání účetní jednotky, přednost obsahu nad formou, stálost metod, zásada opatrnosti, zákaz kompenzace a další) obecné požadavky na účetnictví jako takové (např. průkaznost, archivace), včetně sankčních opatření, i jeho výstupy, kterými jsou zejména účetní závěrka, konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva, resp. zpráva vedení účetní jednotky. Otázky vykazování a použití účetních metod typových/obecných/vybraných případů by měly být upraveny na úrovni prováděcích právních předpisů, případně Českých účetních standardů. Prováděcí právní předpis, by měl mimo jiné popisovat i postup volby účetní metody, a to v následující hierarchii:

1. je-li daný účetní případ již upraven účetní metodoupodle českých právních předpisů upravujících účetnictví, použije se tato metoda,

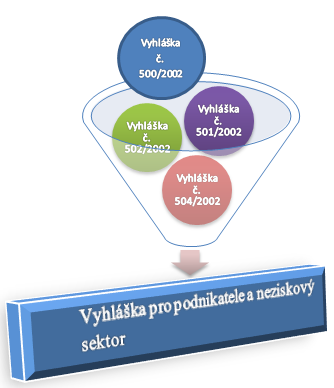
2. není-li účetní případ upraven českými právními předpisy upravujícími účetnictví, použije se obdobná metoda, pokud tento případ vykazuje srovnatelné znaky s obdobně upravenou účetní metodou, která povede k věrnému a poctivému zobrazení tohoto účetního případu v účetnictví účetní jednotky,

3. účetní jednotka zvolí vlastní účetní metodu, jde-li o účetní případ účetní metodou neupravený nebo nepodobající se jinému obdobnému účetnímu případu podle právních předpisů upravujících účetnictví. Vlastní účetní metoda účetní jednotky by měla dodržovat obecné koncepční prvky (cíl, definice, účetní zásady), přičemž účetní jednotka může využít účetní metodu již existující v jiném účetním rámci, například v IFRS, pokud tato metoda povede k věrnému a poctivému zobrazení tohoto účetního případu v účetnictví účetní jednotky v souladu se základními principy českých právních předpisů upravujících účetnictví.

Podmínkou funkčnosti takto nastaveného přístupu je koherentní koncepční rámec a účetní metody, které jsou s ním v souladu.

Vzhledem k důvodům uvedeným v části B) věcného záměru zákona o účetnictví se navrhuje vytvoření nového uspořádání právních předpisů upravujících účetnictví, které bude lépe reagovat na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví. Je nutné upravit i situace, kdy nebude naplněna zásada trvání účetní jednotky (tzv. going concern). Jedná se napříklado případy, kdy je účetní jednotka v likvidaci nebo insolvenčním řízení. Prováděcí právní předpis by následně na tyto situace reagoval tím, že se některé účetní metody uplatní jinak.

Současně byla provedena analýza stávající úpravy účetnictví, jejíž součástí bylo i posouzení stávajícího rozsahu zákona o účetnictví i počtu prováděcích předpisů. Výsledkem tohoto posouzení je návrh nového uspořádání právních předpisů v oblasti účetnictví tak, aby toto uspořádání lépe odráželo reálné potřeby dotčených účetních jednotek. Navrhovaným záměrem je především sloučení stávajících prováděcích předpisů pro podnikatele a NNO do jednoho prováděcího právního předpisu.



Obrázek 1- Navrhovaný budoucí stav v oblasti prováděcích právních předpisů I

V nové účetní legislativě se navrhuje použití mezinárodních účetních standardů IFRS, které byly přijaty na úrovni Evropské unie (dále jen „IFRS - EU“) pro vybrané společnosti, které podléhají dohledu ČNB a působí na finančním trhu. I když může povinné použití IFRS - EU 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 IFRS - EU pro účely naplňování požadavků sektorových regulací, tak i ze zvýšení mezinárodní prestiže a posílení konkurenceschopnosti. Uživatelům účetním závěrek a správě daní budou rovněž k dispozici ucelené informace o hospodaření účetních jednotek, které jim mohou výrazně pomoci při jejich rozhodování nebo plnění stanovených úkolů.

Obrázek 2 - Navrhované použití IFRS

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 IFRS - EU (§ 196 zákona č. 240/2013 Sb.). Podobně je tomu i u účastnických fondů (§ 115 zákona č. 427/2011 Sb. ve spojení s § 37 vyhlášky č. 117/2012 Sb.) a transformovaných fondů (§ 118 zákona č. 427/2011 Sb. ve spojení s § 33 zákona č. 42/1994 Sb.).

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 IFRS - EU (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 IFRS - EU (§ 51 zákona č. č. 277/2009 Sb. ve spojení s čl. 9 nařízení Komise č. 2015/35).

Pro úplnost je také nutné doplnit, že banky a pojišťovny, které postupují podle IFRS - EU, představují z hlediska bilanční sumy rozhodující část finančního sektoru.

Pro účetní jednotky ve veřejném sektoru (vybrané účetní jednotky) byla vydána v roce 2010 vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů, která stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně podmínek inventarizace jiných aktiv a jiných pasiv. Vyhláška dále stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů. Pro ostatní účetní jednotky není proces inventarizace žádným prováděcím právním předpisem upraven.

Z analýzy provedené pracovní skupinou vyplynulo, že ač se zákonná úprava v případě inventarizace rozšiřuje, odborná praxe není dost dobře schopná se s kvalitativními požadavky na inventarizaci majetku a závazků, resp. dluhů vyrovnat. Proto se v případě inventarizační vyhlášky předpokládá její vydání s působností na všechny účetní jednotky, a to i na účetní jednotky používající pro sestavení účetní závěrky IFRS - EU nebo účetní jednotky používající hotovostní účetnictví. Toto rozšíření poskytne návod/nástroj na provedení inventarizace všem účetním jednotkám s cílem naplnit požadavky zákona o účetnictví. Otázka inventarizace je totiž klíčová pro průkaznost účetnictví účetní jednotky, neboť pouze řádně a správně provedená inventarizace zabezpečuje průkaznost účetnictví a jeho výstupů, tj. účetní závěrky. Proto od zákonných požadavků na zajištění průkaznosti prostřednictvím inventarizace nelze v žádném případě upustit včetně sankčního tlaku v zákoně o účetnictví.

Nově se navrhuje vytvořit samostatnou vyhlášku pro konsolidovanou účetní závěrku pro podnikatelské účetní jednotky. Vytvoření samostatné vyhlášky se navrhuje s tím záměrem, že zdaleka ne všechny účetní jednotky podléhají konsolidaci a toto vyčlenění do samostatné prováděcí vyhlášky zpřehlední prováděcí právní předpisy v oblasti účetnictví a tím se zvýší uživatelský komfort. Tato vyhláška by se však nevztahovala na účetní jednotky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS - EU.

V případě Českých účetních standardů se navrhuje vydání několika sad Českých účetních standardů, které budou v zásadě kopírovat navrhovaný rozsah prováděcích předpisů, tj. např. sloučení Českých účetních standardů pro všechny podnikatelské účetní jednotky a NNO do jedné sady standardů. Současně se navrhuje i optimalizace vlastního obsahu a struktury jednotlivých standardů. České účetní standardy by se vydávaly na základě zákonného zmocnění uvedeného v zákoně o účetnictví. Dále se předpokládá, že České účetní standardy zůstanou pro účetní jednotky ve veřejném sektoru (vybrané účetní jednotky) závazné. Použití Českých účetních standardů by pro ostatní účetní jednotky nebylo závazné. České účetní standardy by měly metodický charakter a byly by podpůrným nástrojem pro dosažení věrného a poctivého obrazu.

1. Ke koncepčnímu rámci

Stávající struktura zákona o účetnictví odpovídá stavu poznání v době jeho tvorby a uchopení oblasti účetnictví pravidly tvorby právního předpisu. Je proto nutné navrhovanou strukturu zákona přizpůsobit novým požadavkům, a to jak v oblasti tvorby právních předpisů, tak zároveň v oblasti naplňování předmětu účetnictví.

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

Základní pravidla stanovená zákonem o účetnictví musí být stanovena na společném základě, a proto se navrhuje, aby nová úprava byla vypracována na základě koncepčního rámce, jehož jednotlivé koncepční prvky budou promítnuty do textu zákona. Vzhledem k tomu, že v souvislosti s postupem evropské integrace a naplňování vize jednotného trhu umožňujícího volný pohyb zboží, služeb a kapitálu dochází ke stále těsnějšímu propojení národních ekonomik, získávají údaje z účetních závěrek sestavených podle národních účetních předpisů do značné míry mezinárodní charakter. Proto by cílem nové právní úpravy účetnictví mělo být koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě tak, aby nekolidovala s požadavky práva EU. Účetnictví založené na koncepčním rámci, určitým způsobem vyjádřeným v zákoně o účetnictví, bude konkurenční výhodou České republiky při rozhodování zahraničních investorů a zároveň vytvoří předpoklady pro lepší implementaci některých zamýšlených konceptů EU.

Koncepčním rámcem účetnictví se rozumí soubor předpokladů, principů a definic, ze kterých účetnictví obecně vychází. Použití koncepčního rámce je předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem. Z legislativního pohledu se tak koncepční rámec stává vodítkem při tvorbě konkrétních pravidel a metod. Vzhledem k tomu, že koncepční rámec vymezuje účel účetnictví, nachází zásadní uplatnění při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení právních předpisů v oblasti účetnictví či při řešení konfliktu mezi různými pravidly. Koncepční rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání účetních, zejména s ohledem na ovlivnění způsobu, jakým mají přistupovat k řešení konkrétních účetních problémů. Nezanedbatelnou rolí koncepčního rámce je vysvětlení a zdůvodnění řešení, která právní předpis zvolil z možných řešení a vzájemné souvislosti jednotlivých částí účetní závěrky a jejich stavebních prvků tak, aby jim uživatel účetní závěrky porozuměl a správně je interpretoval.

Počítá se proto se zapracováním základních koncepčních prvků (cíl účetnictví, základní pojmy, zásady a principy a kvalitativní požadavky), které budou tvořit koncepční základ účetnictví. Zákon by v konkrétních případech (konkrétních pravidel) stanovil, kterému z koncepčních požadavků dává přednost v případě, že jsou aplikovatelná pravidla v rozporu. Přijetí koncepčních prvků zároveň povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím tedy i k vyšší právní jistotě. V konečném důsledku to může napomoci k přesnějšímu a spolehlivějšímu výběru daní odstraněním nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví.

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

1. **Cíle účetnictví** - cíle vymezují, komu a čemu má účetnictví sloužit. Cíle jsou hlavní determinantou celé právní úpravy v oblasti účetnictví, včetně samotného koncepčního rámce. Cílem účetnictví je sloužit informačním potřebám třetích stran tak, aby se na základě takto získaných informací mohly ekonomicky rozhodovat.
2. **Předpoklady a zásady** - předpoklady a zásady představují základní koncepční pilíře, na nichž je konkrétní účetnictví vystavěno. Předpoklady a zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého se vychází při tvorbě účetních metod a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cílů účetnictví.
3. **Kvalitativní charakteristiky a omezení** - tyto koncepční prvky podrobněji specifikují nároky na kvalitu informací generovaných účetnictvím. Jedná se o soubor podmínek, které musí být splněny, aby bylo dosaženo stanoveného cíle. Tyto podmínky je nutné respektovat při tvorbě účetních metod. Omezení představují úlevy z kvalitativních nároků, jejichž aplikací nedojde k ohrožení stanoveného cíle.
4. **Základní prvky účetních výkazů a definice -** aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, musí být k dispozici jasně vymezený pojmový aparát. Tento pojmový aparát musí být vybudován tak, aby se s jeho pomocí dostávalo uživatelům takového typu informací, který očekávají. V této souvislosti je třeba už nyní poznamenat, že pojmový aparát používaný pro potřeby účetní legislativy může být poněkud odlišný od pojmosloví používaného v jiných právních předpisech, zejména v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“).

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

**Schematické znázornění koncepčního rámce účetního výkaznictví**

Kvalitativní charakteristiky

Srozumitelnost

Použitelnost pro rozhodování

Relevance

Použitelnost pro předvídání

Použitelnost pro zpětné hodnocení

Spolehlivost

Ověřitelnost

Věrné zobrazení

Přednost obsahu před formou

Neutralita

Ostatní

Srovnatelnost

Konzistence

Výjimky (omezení)

Náklad versus užitek

Významnost

Opatrnost

Rozpory mezi požadavky

Specifika odvětví

Základní položky účetních výkazů

Aktiva

Dluhy

Vlastní kapitál

Výnosy

Náklady

Výsledek hospodaření

Jiný výsledek

Úplný výsledek

Přínosy a újmy

Vklady a výběry vlastníků

Příjmy a výdaje

Ostatní definice

Závazky

Reálná hodnota

Rezervy

1 Cíle účetního výkaznictví

1.1 Poskytovat informace, které jsou použitelné pro rozhodování externích uživatelů účetních závěrek

1.2 Poskytovat srozumitelné informace pro předvídání budoucích peněžních toků

1.3 Poskytovat informace o aktivech, jejich zdrojích a finanční výkonnosti

Předpoklady

Vymezení účetní jednotky

Trvání podniku

Oceňování v peněžních jednotkách

Periodicita

Zásady

Stálost cen

Akruálnost

Srovnatelnost nákladů a výnosů

**Proč**

se sestavuje účetní závěrka, pro koho a co je jejím cílem? Které informace z ní jsou nejdůležitější?

**Jak**

se postupuje při plnění cílů? Na základě jakých obecných principů?

**Co**

je výsledkem naplnění cílů při respektování principů? Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky a definice jejích základních položek

Dále se z důvodu zlepšení přehlednosti nového zákona o účetnictví navrhují v rámci úpravy účetní závěrky samostatné části pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Navrhovaná úprava tak nahradí stávající úpravu, v níž jsou povinnosti rozmístěny napříč celým stávajícím právním předpisem, čímž je stávající právní úprava do značné míry nepřehledná a uživatelsky nepřívětivá.

Základní pravidla z připravovaného nového zákona budou buď zcela, nebo z větší míry aplikovatelná i na účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky). Jde především o definici prvků, předpoklady, zásady, pravidla pro vedení účetnictví či sankce. Již dnes existuje řada aktivit a podnikatelských činností, které vykonávají jak účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky), tak i organizace, které nejsou účetními jednotkami veřejného sektoru (vybranou účetní jednotkou). Jde například o oblast zdravotní péče, sociálních služeb, vzdělávání (na všech úrovních) a další. Je pak otázkou, jestli postavení a cíle existence účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) jsou natolik specifické, že pravidla nového zákona o účetnictví pro ně taktéž musejí být specifická natolik, aby byla uspořádána do zvláštní části zákona. V té by navíc byla do značné míry převzata struktura ustanovení z části nového zákona pro podnikatelské účetní jednotky.

Další důležitou otázkou týkající se koncepčního rámce je jeho samotná formalizace. V tomto ohledu se nabízí řada možností, jak koncepční rámec v souladu s Legislativními pravidly vlády formalizovat, a to například formou důvodové zprávy, jíž bude koncepční rámec nedílnou součástí a projde celým legislativním procesem, nebo jako samostatný doprovodný dokument nelegislativního charakteru.

Navrhuje se, aby zákon o účetnictví obsahoval cíle účetnictví, definice základních pojmů a jednotlivých prvků účetní závěrky a vymezení základních předpokladů a zásad. Tyto koncepční prvky by koncepční rámec dále blíže specifikoval a rozváděl. Zároveň se předpokládá, že by existoval jeden koncepční rámec pro všechny účetní jednotky. Navrhovaný koncepční rámec, jak již bylo uvedeno výše, by měl vycházet ze stávajícího koncepčního rámce IFRS. V navrhovaném koncepčním rámci by byla uvedena všechna specifika pro NNO a účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky), kdy by se vycházelo z koncepčního rámce IPSAS. Koncepční rámec by tak měl zajistit principiální přístup k řešení účetních otázek na bázi moderní účetní teorie, nikoli státního dirigismu. Přijetí koncepčního rámce povede k lepšímu pochopení cílů nejen účetnictví, ale i samotné účetní závěrky a jejímu kvalitnějšímu využití externími uživateli. To by se mělo promítnout i do většího tlaku na její kvalitní přípravu vedením účetní jednotky.

1. Struktura nového zákona o účetnictví
2. Úvodní ustanovení
   1. Předmět úpravy (působnost)
      1. Vymezení předmětu zákona *(věcná působnost zákona)*

ii. Vymezení účetních jednotek *(osobní působnost zákona)*

iii. Odpovědnost za sestavení účetní závěrky a vedení účetnictví

iv. Zahájení vedení účetnictví

v. Vymezení druhů účetních jednotek

1. subjekt veřejného zájmu

2. podnikatelská účetní jednotka

3. nestátní nezisková organizace

4. vybraná účetní jednotka

vi. Kategorizace/kategorie účetních jednotek

1. obchodní korporace*(dle směrnice)*

2. nestátní neziskové organizace

3. vybrané účetní jednotky

vii. Rozsah vedení účetnictví *(podvojné, hotovostní)*

viii. Použití mezinárodních účetních standardů

* 1. Vymezení předmětu účetnictví

i. Cíle účetnictví

1. poskytování informací o finanční situaci a finanční výkonnosti *(historie)*

2. poskytování informací pro odhad budoucích peněžních toků *(budoucnost)*

3. Zásady a předpoklady účetního výkaznictví

i. Kvalitativní požadavky na účetní závěrku

1. věrný a poctivý obraz

2. přednost obsahu nad formou

3. úplnost

4. neutralita informace a opatrnost

5. správnost

6. srovnatelnost

7. srozumitelnost

8. včasnost

ii. Předpoklady, zásady a omezení

1. trvání účetní jednotky *(going concern)*

2. nezávislost účetních období *(akruální princip*) a přiřazování nákladů a výnosů *(matching principle)*

3. stálost metod *(konzistentnost)*

4. významnost

5. zákaz vzájemného zúčtování *(kompenzace)*

4. Vymezení prvků účetní závěrky *(vymezení pro podnikatele, NNO, vybrané účetní jednotky)*

i. Aktivum

ii. Dluh/Závazek/cizí zdroj

iii. Vlastní kapitál/Vlastní jmění

iv. Náklady

v. Výnosy

vi. Výsledek hospodaření

1. Účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka
   1. Účetní závěrka

i. Účetní období

ii. Rozvahový den

iii. Vymezení druhů účetní závěrky (*řádná, mimořádná, mezitímní*)

iv. Části/Složky účetní závěrky

v. Rozsah účetní závěrky

vi. Měna účetní závěrky

2. Konsolidovaná účetní závěrka

i. Kategorizace skupin

ii. Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky (včetně vymezení konsolidačního celku)

iii. Osvobození

iv. Vymezení konsolidované účetní závěrky

v. Obecně k metodám konsolidace

3. Vybrané účetní jednotky

i. Sestavení účetních výkazů za Českou republiku

ii. Předávání účetních záznamů pro potřeby státu

1. Oceňování, účetní metody a odhady

1. Oceňování

i. základní zásady oceňování

1. zásada odděleného oceňování jednotlivých složek aktiv a pasiv

2. zásada oceňování historickými cenami

ii. okamžik ocenění

1. prvotní ocenění

2. následné ocenění

2. Základní způsoby oceňování

* + 1. Pořizovací cena *(včetně reprodukční pořizovací ceny)*

ii. Vlastní náklady

iii. Jmenovitá hodnota

iv. Reálná hodnota

v. Ekvivalence

vi. Převzetí ocenění *(vybrané účetní jednotky, státní podniky)*

3. Úpravy hodnot

4. Použití odhadů

5. Aplikace oceňování *(FIFO, LIFO, aritmetický průměr, souborování)*

6. Použití cizí měny *(kurzové rozdíly)*

7. Účetní metody

IV. Vedení účetnictví

1. Vedení účetnictví obecně

i. Zásada bilanční kontinuity

ii. Průkaznost

iii. Povinnosti při vedení účetnictví

1. podvojnost

2. souvztažnost

2. Účetní záznamy

i. Druhy účetních záznamů a jejich forma

ii. Průkaznost účetního záznamu

iii. Přenos účetního záznamu

iv. Úschova účetního záznamu

3. Účetní doklady

4. Účetní zápisy a účetní systém *(účetní knihy)*

i. Požadavky na primární účetní zápis *a systém účetnictví*

ii. Otevírání a uzavírání účetnictví/účetního období *(účetních knih)*

iii. Účtová osnova a účtový rozvrh

5. Inventarizace

i. Předmět inventarizace

ii. Lhůty pro provedení inventarizace

iii. Inventurní soupisy

iv. Vypořádání rozdílů

v. Úschova – lhůty pro prokázání

V. Hotovostní účetnictví

1. Vedení hotovostního účetnictví

i. předmět hotovostního účetnictví a další pojmy

ii. účetní zápisy a účetní systém(účetní knihy)

2. Výstupy hotovostního účetnictví

VI. Vymezení účetních informací *(roční finanční zpráva dle transparenční směrnice)*

1. Účetní závěrka

2. Konsolidovaná účetní závěrka

3. Zpráva vedení účetní jednotky

VII. Výroční zpráva

1. Účetní informace

2. Další finanční informace

i. Platby vládám

3. Nefinanční informace

4. Zpráva auditora

5. Ostatní informace podle zvláštních právních předpisů

VIII. Audit

IX. Zveřejňování

X. Sankční ustanovení

XI. Zmocňovací ustanovení

1. Vyhlášky

i. Inventarizace

ii. Účetní závěrka a účetní metody

1. podnikatelské a NNO

2. vybrané účetní jednotky

3. zdravotní pojišťovny

4. hotovostní účetnictví

iii. Konsolidovaná účetní závěrka

1. podnikatelské účetní jednotky

2. konsolidační vyhláška státu

iv. Technická vyhláška, včetně účetních knih a účetních záznamů

v. Schvalování účetní závěrky u vybraných účetních jednotek

2. Standardy

i. Vybrané účetní jednotky *(závazné)*

ii. Podnikatelské účetní jednotky a NNO *(dobrovolné)*

XII. Přechodná ustanovení

XIII. Účinnost

1. Detailně k nové struktuře zákona o účetnictví

***K bodu I. 1. i. Vymezení předmětu zákona (věcná působnost)***

Oblast účetnictví, resp. účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky je v případě obchodních společností upravena právem EU, proto budou do nového zákona zapracovány příslušné předpisy EU. Dále návrh upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví a podmínky zjišťování a předávání účetních záznamů pro potřeby státu.

***K bodu I. 1. ii. Vymezení účetních jednotek (osobní působnost)***

Vymezení účetních jednotek není v zásadě právem EU upraveno. Směrnice 2013/34/EU pouze stanoví, některé podmínky pro obchodní společnosti, z čehož nepřímo vyplývá, že účetní jednotkou jsou obchodní společnosti. Pro další typy účetních jednotek tato povinnost z práva EU nevyplývá.

Nepočítá se zásadní změnou v taxativním výčtu účetních jednotek. Navrhuje se, aby v případě **fyzických osob** byly účetní jednotkou pouze

a) fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis, popř. se zapisují do obchodního rejstříku,

b) fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí

c) fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou jako účetní jednotka podle zákona o účetnictví.

***K bodu I. 1. iii. Odpovědnost za sestavení účetní závěrky a vedení účetnictví***

Odpovědnost za vedení účetnictví má účetní jednotka, a to i v případě, že vedením svého účetnictví pověří i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. Návrh zákona rovněž počítá s úpravou v případě, že účetní jednotka je bez právní osobnosti (svěřenský fond, investiční fond bez právní osobnosti apod.).

Dílčí odpovědnosti za skutečnosti související s věrohodností účetnictví může stanovit zvláštní právní předpis (např. zákon č. 320/2001 Sb.) a řídící kontrola v případě nakládání s veřejnými prostředky.

Současně se navrhuje v souladu s požadavkem směrnice 2013/34/EU, aby členové správních, řídících a dozorčích orgánů účetní jednotky měli kolektivní odpovědnost, že účetní závěrka, zpráva vedení účetní jednotky, výkaz o správě a řízení podniku a přehled nefinančních informacích byly sestaveny a zveřejněny v souladu se zákonem. Tato odpovědnost se vztahuje i na konsolidovanou účetní závěrku, konsolidovanou zprávu vedení společnosti, konsolidovaný výkaz o správě a řízení podniku a konsolidovaný přehled nefinančních informací.

***K bodu I. 1. iv. Zahájení vedení účetnictví***

Podle stávajícího znění zákona o účetnictví je účetní jednotka je povinna vést účetnictví od svého vzniku až do svého zániku (tzv. časová působnost).

Předpokládá se zachování stávajícího stavu i v případě zahájení a ukončení vedení účetnictví. To znamená, že účetním jednotkám obecně vzniká povinnost vést účetnictví ode dne svého vzniku do dne svého zániku, resp. v případě poboček ode dne zahájení činnosti do dne ukončení činnosti na území České republiky.

***K bodu I. 1. v. Vymezení druhů účetních jednotek***

**Subjekt veřejného zájmu**

Vymezení subjektu veřejného zájmu je dáno právem EU, a to jednak směrnicí 2013/34/EU tak směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EH S a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. Definice subjektu veřejného zájmu byla do stávajícího zákona o účetnictví zapracována s tím, že Česká republika využila možnosti toto vymezení rozšířit o některé další účetní jednotky. V českém právním prostředí se tak subjektem veřejného zájmu staly i zdravotní pojišťovny a penzijní společnosti.

Od vymezení subjektu veřejného zájmu je odvislé mj. stanovení požadavků na účetní závěrku, zejména na rozsah informací uváděných v příloze v účetní závěrce, zřízení výborů pro audit nebo výběr auditora ve výběrovém řízení.

Na základě všech konzultací s odbornou veřejností bylo uznáno, že veřejný zájem na řádném fungování subjektů v oblasti veřejného zdraví a penzijního spoření i dohled nad nimi, resp. regulace zdravotních pojišťoven a penzijních společností, by měla být prosazována především prostřednictvím těch zákonů, které upravují působnost a podmínky pro činnost těchto subjektů. U penzijních společností je tento závěr navíc podpořen tím, že jsou vesměs součástí již nyní silně regulovaných bankovních skupin. U zdravotních pojišťoven bude nicméně odpovídající úpravou zajištěno, že povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a povinnost zřídit výbor pro audit zůstane zachována, přestože nebudou subjekty veřejného zájmu. V tomto smyslu je jedním z přístupových hledisek nového zákona kontinuita, zejména pak v oblasti auditu, jakožto nástroje nezávislé kontroly účetnictví zdravotních pojišťoven.

Předpokládá se, že vymezení subjektů veřejného zájmu bude korespondovat s definicí vycházející z práva EU. Subjektem veřejného zájmu se předpokládá, že bude

a) účetní jednotka, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, s výjimkou účetních jednotek, které jsou vybranými účetními jednotkami,

b) banka podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvo podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,

c) pojišťovna nebo zajišťovna podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven.

**Vybraná účetní jednotka**

Vymezení vybrané účetní jednotky souvisí i se sestavením účetních výkazů za Českou republiku. Pro úplnost je vhodné uvést, že součástí konsolidačního celku Česká republika nejsou pouze vybrané účetní jednotky. Nedochází k prohlášení České republiky za účetní jednotku, ale je pouze pověřováno Ministerstvo financí zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu, a to především výkonem činností směřujících ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Pořizování primárních účetních záznamů je prováděno na úrovni vybraných účetních jednotek, jejichž taxativní výčet je uveden ve stávajícím ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví. Vybranými účetními jednotkami jsou v současné době organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

***K bodu I. 1. vi. Kategorizace/Kategorie účetních jednotek***

**Podnikatelské účetní jednotky**

Směrnice 2013/34/EU stanoví velikostní kategorie účetních jednotek a skupin účetních jednotek na základě hodnotových kritérií. Mikro, malé, střední a velké účetní jednotky jsou vymezeny a vzájemně odlišovány na základě bilanční sumy, čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců během účetního období, neboť tato kritéria zpravidla objektivně vypovídají o velikosti účetní jednotky. Směrnice 2013/34/EU při velikostním vymezení účetních jednotek vychází ze zásady „zelenou malým a středním podnikům“. Cílem je vyhnutí se nepřiměřené administrativní zátěži u těchto účetních jednotek. Stávající zákon o účetnictví používá velikostní členění účetních jednotek, které vyplývá ze směrnice 2013/34/EU, která stanoví hodnotová kritéria pro jednotlivé kategorie účetních jednotek a jejich členění na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Do stávajícího zákona o účetnictví byly požadavky této směrnice transponovány.

Návrh zákona počítá se zachováním velikostních kategorií účetních jednotek, tj. mikro, malá, střední a velká účetní jednotka a skupin účetních jednotek, tj. malá, střední a velká skupina v případě podnikatelských účetních jednotek. Zároveň se nepředpokládá změna ve výši hodnotových kritérií.

V případě stanovení hodnotových kritérií se navrhuje upravit definici čistého obratu. Velikost účetní jednotky, resp. skupiny by měla být závislá na schopnosti generovat tržby a neměla by být ovlivněna jednorázovými (náhodnými/nahodilými) transakcemi, jako například tržbami z prodeje dlouhodobého majetku, čemuž odpovídá definice čistého obratu uvedená ve směrnici 2013/34/EU.

V souladu s požadavkem čl. 40 směrnice 2013/34/EU bude zachována skutečnost, že subjekt veřejného zájmu se bez ohledu na hodnotová kritéria vždy považuje za velkou účetní jednotku.

Navrhuje se kategorizaci skupin řešit v rámci konsolidované účetní závěrky. Velikost skupiny účetních jednotek je totiž určující pro vznik povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

**Nestátní neziskové organizace**

Věcný záměr počítá i s kategorizací u NNO, přičemž hodnotová kritéria by byla stanovena odlišně od podnikatelských účetních jednotek. Jedním z kritérií by mohl být objem přijatých nebo spravovaných veřejných prostředků.

**Vybrané účetní jednotky**

V případě vybraných účetních jednotek není, vzhledem k celkové propojenosti veřejného sektoru, vhodné zavádět detailnější kategorizaci účetních jednotek na základě výše uvedených hodnotových kritérií.

***K bodu I. 1. vii. Rozsah vedení účetnictví***

Na základě analýzy provedené pracovní skupinou pro přípravu nové koncepce účetní legislativy se jeví stávající ustanovení zákona o účetnictví vztahující se k rozsahu vedení účetnictví jako nevyhovující, a proto se navrhují významné systémové změny týkající se pouze podnikatelských účetních jednotek a NNO, nikoli účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) a zdravotních pojišťoven.

Návrh předpokládá další diferenciaci požadavků pro jednotlivé kategorie účetních jednotek tak, aby mikro účetním jednotkám a případně podnikajícím fyzickým osobám byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví co nejvíce zjednodušeny při zachování požadavku na řádný výběr daní. V případě obchodních korporací musí minimální požadavky umožnit identifikovat stav předlužení účetní jednotky a poskytnout minimální podklady pro spravedlivé vypořádání se se vstupujícími a odcházejícími společníky. V případě NNO musí minimální požadavky umožnit identifikovat poskytnuté veřejné prostředky, jako jsou například dotace, veřejná podpora, granty, a jejich použití, stav zadlužení a minimální podklady pro prokázání správného hospodaření se svěřenými prostředky (peněžní prostředky, majetek).

Podle stávajícího znění zákona o účetnictví existují 2 účetní systémy, které se však od sebe zásadně odlišují

a) podvojné účetnictví a

b) jednoduché účetnictví.

Zatímco systém podvojného účetnictví je založen mimo jiné na akruálním principu, jednoduché účetnictví je založeno pouze na základě reálného toku peněz, kdy se zaznamenávají do účetnictví namísto výnosů (zisků) a nákladů (ztrát) příjmy a výdaje. Aby tento koncept byl více patrný, navrhuje se zavést namísto pojmu „jednoduché účetnictví“ pojem „hotovostní účetnictví“.

Snahou návrhu zákona je, aby pro jednotlivé kategorie mikro a malých účetních jednotek byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví zjednodušeny. Výhodou/snahou navrhované rozsáhlé diferenciace požadavků na význam a velikost účetních jednotek je zjednodušení pro podnikající fyzické osoby a osobní společnosti a dosažení výrazného a dlouhodobého snížení administrativní zátěže spojené s účetnictvím pro zásadní počet menších subjektů (účetních jednotek), jednoznačná podpora mikro, malých a středních účetních jednotek, a naopak dosažení vyšší transparentnosti u kótovaných účetních jednotek a dalších největších a nejvýznamnějších korporací a skupin, které mají dostatečné finanční a personální zdroje a jejich vyšší náklady budou plně kompenzovány vyšším užitkem pro rozsáhlou skupinu uživatelů těchto informací. V případě NNO by dalším kritériem pro případné zjednodušení požadavků měl být veřejný zájem či příjem veřejných prostředků.

Návrh předpokládá, že všechny účetní jednotky by primárně vedly podvojné účetnictví. Požadavky na samotné vedení podvojného účetnictví by byly pro všechny účetní jednotky stejné. Diferenciace či úlevy (v případě účetních metod) by byly až na úrovni účetní závěrky, příp. konsolidované účetní závěrky, např. menší požadavky na poskytování informací v příloze v účetní závěrce u některých účetních jednotek. Nicméně by bylo některým účetním jednotkám, po splnění určitých kritérií, umožněno vést hotovostní účetnictví.

**Podvojné účetnictví**

Rozsah vedení účetnictví právem EU v zásadě upraven není. Směrnice 2013/34/EU upravuje požadavky na účetní závěrku a konsolidovanou účetní závěrku, nicméně tyto požadavky úzce souvisejí s vedením účetnictví. Požadavky vyplývající z této směrnice jsou již do stávající právní úpravy transponovány. Dále je nutné zdůraznit, že požadavky směrnice se vztahují pouze na obchodní společnosti. Cílem navrhované úpravy proto je maximálně využít všech úlev vztahujících se k účetní závěrce, příp. konsolidované účetní závěrce pro mikro a malé účetní jednotky, které směrnice členským státům umožňuje.

Principiálním záměrem věcného záměru zákona je zjednodušit požadavky na účetní závěrku pro mikro a malé účetní jednotky a zvýšit požadavky na účetní závěrku u subjektů veřejného zájmu a dalších velkých účetních jednotek. Navrhuje se podrobnější diferenciace požadavků na účetní závěrku, příp. konsolidovanou účetní závěrku, včetně jejího auditu a zveřejnění, a to s ohledem na velikostní kategorii účetní jednotky. Naproti tomu se u některých účetních jednotek, zejména účetních jednotek působících na finančním trhu, resp. subjektů veřejného zájmu, navrhuje povinné zavedení IFRS - EU.

Návrh zákona počítá s diferenciací požadavků na účetní závěrku i pro účetní jednotky, které nespadají do působnosti směrnice 2013/34/EU (např. NNO).

V případě NNO, které vedou podvojné účetnictví, se nová právní úprava na straně jedné snaží zohlednit veřejný zájem na poskytování informací některými skupinami účetních jednotek (zejména v případech, kdy se jedná o příjemce veřejných prostředků v podobě dotací, účetní jednotky větší velikosti, účetní jednotky fundačního typu, apod.), na straně druhé se snaží umožnit zjednodušení např. u vzájemně prospěšných neziskových korporací typu spolek sdružující malé množství členů. Proto se navrhuje u NNO s nižším veřejným zájmem na poskytování informací o jejich hospodaření výrazné zjednodušení požadavků na účetní závěrku.

Jak již bylo zmíněno zjednodušení a diferenciace požadavků spočívá především v požadavcích na účetní závěrku, a tedy i v použití určitých účetních metod. Tyto požadavky budou upraveny prováděcím právním předpisem.

Současně je nutno v souvislosti s úlevami v oblasti vykazování mít na paměti, že tyto úlevy nesmí být na úkor dostatečnosti a relevance informací z účetnictví.

Pro účetní jednotky, které splňují podmínky pro použití zjednodušení při vykazování informací, platí, že tato zjednodušení nemusejí využít.

**Hotovostní účetnictví**

Pokud jde o okruh účetních jednotek s možností vést účetnictví založené na příjmech a výdajích (hotovostní účetnictví), je možné uvažovat pouze o účetních jednotkách, které nejsou v působnosti směrnice 2013/34/EU. Primárně jde o účetní jednotky – NNO a podnikající fyzické osoby. Současně platí, že při zahájení své činnosti a tedy vzniku povinnosti vést účetnictví se musí účetní jednotka rozhodnout, zda chce využít možnosti vést hotovostní účetnictví (předpokládá se, že bude splňovat podmínky pro vedení hotovostního účetnictví). V případě, že účetní jednotka přestane splňovat podmínky pro vedení hotovostního účetnictví, musí přejít na vedení podvojného účetnictví.

Navrhuje se zachování hodnotových kritérií, která jsou uvedena ve stávajícím zákoně o účetnictví.

Následující tabulka nastiňuje navrhovaný minimální rozsah vedení účetnictví pro jednotlivé druhy podnikatelských účetních jednotek a NNO.

V případě vybraných účetních jednotek se v tomto zákoně nepředpokládají žádné změny v rozsahu vedení účetnictví s výjimkou zdravotních pojišťoven, které jsou uvedeny v následující tabulce.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Druh účetní jednotky** | **Kategorie** | **Návrh na minimální požadavek rozsahu vedení účetnictví** |
| **Podnikatelský sektor** | | |
| *Podnikající fyzické osoby* | *Nejsou účetní jednotkou* | **Daňová evidence** |
|  | *Jsou účetní jednotkou* | **Hotovostní (jednoduché) účetnictví** |
| *Podnikatelé (nefinanční sektor)* | *Mikro* | **Podvojné účetnictví s úlevami pro výkaznictví mikro účetní jednotky** |
|  | *Malá* |  |
|  | * *neauditovaná* | **Podvojné účetnictví s úlevami pro výkaznictví malé účetní jednotky** |
|  | * *auditovaná* | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
|  | *Střední* | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
|  | *Velká* | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
|  | *Přijatá na regulovaný trh* | **IFRS - EU** |
| *Pobočky zahraničních korporací* |  | **Podvojné účetnictví, zveřejňují účetní závěrku centrály** |
| *Finanční instituce* |  |  |
| * *banky* |  | **IFRS - EU** |
| * *družstevní záložny* |  | **IFRS - EU** |
| * *pojišťovny* |  | **IFRS - EU** |
| * *zajišťovny* |  | **IFRS - EU** |
| * *penzijní společnosti* |  | **IFRS - EU** |
| * *transformované fondy* |  | **IFRS - EU** |
| * *účastnické fondy* |  | **IFRS - EU** |
| * *nebankovní obchodníci s cennými papíry* |  | **IFRS - EU** |
| * *investiční fondy* |  | **IFRS - EU** |
| * *investiční společnosti* |  | **IFRS - EU** |
| **Některé vybrané účetní jednotky** | | |
| *Zdravotní pojišťovny* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| **Nestátní neziskový sektor** | | |
| *Církevní a náboženské společnosti* |  | **Hotovostní (jednoduché) účetnictví** |
| *Církevní organizace, účelová zařízení* |  | **Hotovostní (jednoduché) účetnictví** |
| *Honební společenstva* |  | **Hotovostní (jednoduché) účetnictví** |
| *Odborové organizace* |  | **Hotovostní (jednoduché) účetnictví** |
| *Organizace zaměstnavatelů* |  | **Hotovostní (jednoduché) účetnictví** |
| *Spolky a pobočné spolky* |  | **Hotovostní (jednoduché) účetnictví** |
| *Obecně prospěšné společnosti (o.p.s.)* |  | **Podvojné účetnictví s úlevami pro výkaznictví** |
| *Nadační fondy* |  | **Podvojné účetnictví s úlevami pro výkaznictví** |
| *Společenství vlastníků jednotek* |  | **Podvojné účetnictví s úlevami pro výkaznictví** |
| *Ústavy* |  | **Podvojné účetnictví s úlevami pro výkaznictví** |
| *Český rozhlas* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Česká televize* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Evropská seskupení pro územní spolupráci* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Garanční systémy a fondy ⃰* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Nadace* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Politická hnutí* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Politické strany* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Profesní komory* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Speciální a smíšené obchodní komory* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Školské právnické osoby* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Veřejné vysoké školy* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Veřejné výzkumné instituce* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Vinařský fond* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |
| *Zájmová sdružení právnických osob (z.s.p.o.)* |  | **Podvojné účetnictví v plném rozsahu** |

\* rozumí se Garanční systém finančního trhu, Fond pojištění vkladů, Fond pro řešení krizí, Garanční fond obchodníků s cennými papíry, Kancelář pojistitelů.

**Přechody mezi jednotlivými systémy**

U možnosti přechodu z vedení podvojného účetnictví na hotovostní účetnictví se navrhuje zachování stávajícího stavu.

***K bodu I. 1. viii. Použití mezinárodních účetních standardů***

**Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Použití IFRS - EU vychází primárně z nařízení č. 1606/2002, které stanoví povinné použití IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky těmi účetními jednotkami, které jsou obchodní společností a jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Nařízení však umožňuje členským státům rozšířit okruh účetních jednotek, které mohou dobrovolně nebo povinně použít IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky. Česká republika využila diskrečních ustanovení daných tímto nařízením, jak je uvedeno dále.

Návrh počítá s rozšířením povinného použití IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky pro některé účetní jednotky působící na finančním trhu, jde zejména o banky a některé finanční instituce a pojišťovny. Platná sektorová regulace vycházející z požadavků práva EU již v současné době požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci IFRS - EU, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že se bude jednat o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití IFRS - EU posílí jak stabilitu finančního trhu, zvýší prestiž, tak i konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek i České republiky v rámci různých hodnocení, například zahraničními organizacemi a ratingovými agenturami.

Dobrovolné použití IFRS - EU se navrhuje u účetních jednotek, které jsou součástí konsolidačního celku, ve kterém konsolidující účetní jednotka (mateřský podnik) používá IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky, a ostatních účetních jednotek působících na finančním trhu.

V případě použití IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky se v tomto ohledu nenavrhuje žádná změna oproti stávajícímu stavu.

Ukazuje se, že pro výše uvedené účetní jednotky nelze najít či vytvořit lepší systém pravidel účetního výkaznictví, než jsou již existující mezinárodně uznávané standardy. Tento trend by se měl však soustředit výhradně na podnikatelskou oblast, zejména velké (kótované) společnosti a finanční instituce, kde přínosy jasně převyšují náklady a nelze jimi zatěžovat drobné podnikatele a NNO.

Rozšíření povinnosti nebo možnosti použít IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky může přechodně znamenat pro některé účetní jednotky zvýšené nároky spojené s přechodem na IFRS - EU, nicméně je nesporné, že tento přechod převáží přínosy, které vyplývají ze snížení administrativní náročnosti spojené se zvláštními evidencemi založenými na IFRS - EU pro účely naplňování požadavků sektorových regulací či mateřských podniků, tak i ze zvýšení mezinárodní prestiže a posílení konkurenceschopnosti.

Výše zmíněné rozšíření povinnosti použití IFRS - EU na některé další účetní jednotky má zároveň oporu ve stanovisku pracovní komise Legislativní rady vlády pro právo veřejné II č. 177a ze dne 18. listopadu 2014. Pracovní komise v tomto stanovisku uvádí: *„(…), že by do jinak dobře zpracovaného návrhu bylo vhodné doplnit do návrhu zákona ustanovení, kterými se rozšíří okruh účetních jednotek, které vedou účetnictví podle mezinárodních účetních standardů upravených právem EU (IFRS).“*.

Navrhovanou změnu je však nezbytné provázat se změnou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Rozšíření okruhu účetních jednotek s povinným použitím IFRS - EU bude mít dopad i na správu daní. Z pohledu účelnosti a hospodárnosti zvoleného řešení je pro uživatele IFRS - EU klíčové vyřešení vztahu výsledku hospodaření zjištěného podle IFRS - EU a základu daně z příjmů. Předpokládá se opuštění stávajícího postupu, kdy účetní jednotky s IFRS-EU musí přetransformovat hospodářský výsledek dle IFRS-EU na výsledek hospodaření podle českých účetních předpisů (dále jen CAS), který je následně východiskem pro základ daně z příjmu.

Rozsah informací uváděných v příloze v účetní závěrce by mohl napomoci správě daní dotvořit si ucelený obraz o aktivech a dluzích účetní jednotky, o faktorech, které ovlivňují generování zisku nebo ztráty, jakož i o vztazích s jinými účetními jednotkami nebo osobami, které jsou s účetní jednotkou spojeny zvláštními vztahy.

Navrhuje se proto:

Účetní závěrka

a) ***povinné použití IFRS -  EU***

- obchodní společnosti, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu EU

- banky

- pojišťovny

- zajišťovny

- družstevní záložny

- penzijní společnosti

- transformované fondy

- účastnické fondy

- investiční fondy

- investiční společnosti

- nebankovní obchodníci s cennými papíry.

b) ***dobrovolné použití IFRS - EU***

- účetní jednotky, které jsou součástí konsolidačního celku, za nějž se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka v souladu s IFRS - EU

- účetní jednotky, jejichž investiční cenné papíry přestaly být obchodovány na evropském regulovaném trhu.

Konsolidovaná účetní závěrka

a)***povinné použití IFRS - EU*** *–* všechny účetní jednotky, jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu*,*

b) ***dobrovolné použití IFRS - EU*** – všechny ostatní účetní jednotky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku.

V případě použití IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, bude nutno vymezit, která ustanovení zákona se na účetní jednotky používající IFRS - EU budou vztahovat a která ne. V zásadě lze říci, že ta ustanovení, která se váží k účetní závěrce, konsolidované účetní závěrce, popř. účetním metodám, se pro tyto účetní jednotky nepoužijí.

Stávající zákon o účetnictví umožňuje účetní jednotce, pokud přestane splňovat podmínky pro použití IFRS - EU, přechod zpět na vedení účetnictví podle českých předpisů. Navrhuje se v zásadě zachování stávajícího stavu, tj. zůstane zachována možnost přechodu z IFRS - EU zpět do vedení účetnictví podle českých předpisů, ale tento přechod bude umožněn až po pěti letech. Důvodem je vyrovnání možných fiskálních dopadů.

**Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor**

I když v případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) je zjevný zvyšující se tlak uživatelů ze zahraničí (např. Eurostat), ale také interních uživatelů, směřující k dalšímu zvyšování spolehlivosti informací, návrh zákona v případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) nepočítá s implementací mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor IPSAS jako celku, ale spíše s pokračováním postupné „evoluční“ implementace jednotlivých pravidel, přístupů a ustanovení z IPSAS. Toto řešení má několik důvodů:

1. V rámci modernizace účetního výkaznictví se již od roku 2010 započalo s postupným zaváděním prvků moderního účetního výkaznictví s inspirací v IPSAS.

2. Jednorázová šoková implementace IPSAS jako celku by znamenala zásadní personální problém napříč veřejným sektorem, ve státní správě i u municipálních organizací.

3. Na úrovni evropského práva není oblast účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky) dosud nijak speciálně řešena. Vývoj projektu k EPSAS realizovaný EU a EUROSTAT je monitorován.

***K bodu I. 2. Vymezení předmětu účetnictví***

Nový zákon o účetnictví bude nově obsahovat cíle účetnictví. Cíle vymezují komu a čemu má účetnictví sloužit. Cíle jsou hlavní determinantou celé právní úpravy v oblasti účetnictví včetně samotného koncepčního rámce. Cílem účetnictví je sloužit informačním potřebám třetích stran tak, aby se na základě informací získaných z účetnictví mohly kvalifikovaně ekonomicky rozhodovat. Prvotním cílem účetnictví tak je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování uživatelů účetních závěrek. Účetnictví poskytuje

a) informace o finanční pozici (stavu aktiv a zdrojů jejich financování) a finanční výkonnosti (výnosech, nákladech a výsledku hospodaření) účetní jednotky, tedy informace o minulosti,

b) informace o budoucích peněžních tocích, tj. informace o budoucnosti. Účetní závěrka musí umožňovat spolehlivé předvídání budoucích peněžních toků.

V této souvislosti zaujímá zvláštní postavení princip věrného a poctivého obrazu, který je nadřazen všem ostatním principům a zásadám a je velmi úzce spojen s cílem účetnictví - poskytování informací uživatelům účetní závěrky, aby na jejím základě mohli činit ekonomická rozhodnutí. V českém účetnictví tento princip plní několik funkcí najednou:

a) slouží jako vymezení cíle a účelu účetnictví, což je explicitně zdůrazněno i tak, že věrné a poctivé zobrazení musí umožňovat ekonomická rozhodnutí činěná na základě účetních informací,

b) vymezuje kvalitativní charakteristiky (užitečné) účetní informace,

c) v omezené míře propaguje princip obsahu nad formou,

d) v omezené míře umožňuje odchýlení se od účetních metod,

e) vnáší do účetních předpisů důraz na úsudek ohledně výběru a použití účetních metod.

Tento princip, resp. požadavek, že účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření, je obsažen i ve směrnici 2013/34/EU.

***K bodu I. 3. Zásady a předpoklady účetního výkaznictví***

Zásady představují základní koncepční pilíře, na nichž je konkrétní účetnictví vystavěno. Zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého se vychází při tvorbě účetních metod a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cílů účetnictví. Jedině jejich plným dodržováním jsou účetní jednotky schopny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz finanční situace a výkonnosti účetní jednotky (předmět účetnictví) a osoba, která tyto informace využívá, mohla na jejím základě činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí. Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, pokud informace v ní uvedené, odrážejí podstatu zobrazovaných ekonomických jevů a jsou přitom úplné, neutrální a neobsahují chyby. Za účetní zásady se obecně považuje soubor pravidel, která jsou imanentní účetnictví, jako způsobu zachycení ekonomické reality formalizovaným a předvídatelným způsobem. Účetní jednotky se těmito zásadami řídí při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky bez ohledu na to, zda si to uvědomují či nikoli. Účetní zásady zpravidla nebývají vyčerpávajícím způsobem kodifikovány.

Účetnictví a účetní závěrka musí být správné, úplné, průkazné, srozumitelné a údaje v účetní závěrce se vykazují na základě jejich významnosti. Naplnění těchto kvalitativních předpokladů zajišťuje konzistenci účetnictví jako systému, který je schopen poskytnout věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Ve stávajícím znění zákona o účetnictví jsou obecné zásady (i ty vyžadované směrnicí 2013/34/EU) poněkud roztříštěny a tím pádem není práce s nimi pro uživatele zákona uživatelsky příliš komfortní. Navrhuje se shrnutí obecných účetních zásad na jedno místo v zákoně, čímž dojde k vyššímu uživatelskému komfortu a do značné míry dojde k posílení právní jistoty účetních jednotek.

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

Ve stávajícím znění zákona o účetnictví jsou zahrnuty veškeré obecné účetní zásady tak, jak vyplývají ze směrnice 2013/34/EU.

**Kvalitativní požadavky na účetní závěrku**

a) **věrný a poctivý obraz** – účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření účetní jednotky, a proto by všechny činnosti účetní jednotky  měly směřovat k naplnění tohoto požadavku,

b) **zásada přednosti obsahu nad formou** – nejdůležitějším hlediskem pro zaúčtování je obsah účetních informací, jejich forma je druhořadá. Tato zásada znamená, že při rozhodování o účetním řešení uskutečněných transakcí se musí postupovat tak, aby došlo k vykázání a zaúčtování věcného (ekonomického, skutečného) obsahu transakce, a to bez ohledu na její formu (právní pojetí). Smyslem účetnictví totiž není evidence transakcí, nýbrž vykázání finanční situace a výkonnosti účetních jednotek. Není tedy důležité, jak je daná transakce formálně (právně) označena, ale jak daná transakce ovlivnila finanční situaci a výkonnost účetní jednotky. Explicitní zavedení této zásady neovlivní účetní řešení naprosté většiny účetních transakcí. Zcela jistě však zdůrazní princip věrného a poctivého obrazu a při kvalitním fungování účetní profese, regulačních a fiskálních orgánů a auditorů může výrazně omezit manipulace motivované jak účetními, tak i fiskálními důvody. Aplikace této zásady, stejně jako je tomu u všech ostatních zásad, by se měla posuzovat ve vztahu k přínosům a nákladům, tj. měla by být aplikována pouze tehdy, pokud její užití bude mít vyšší přínos, než jaké náklady způsobí. Z důvodu jednoznačné interpretace by však zásada měla platit vždy mimo jasně vyjmenované výjimky. V kontextu stávající právní úpravy účetnictví se zásada přednosti obsahu nad formou jeví jako poněkud problematická a i její použití v praxi není zcela jednoznačně chápáno a uplatňováno. Směrnice 2013/34/EU umožňuje členským státům se od této zásady odchýlit. Nicméně návrh zákona nepočítá s využitím této diskrece,

c) **úplnost -** úplné jsou takové informace, které umožní jejímu příjemci pochopení prezentovaných ekonomických jevů,

d) **neutralita informace a opatrnost** - neutralitou se míní podání informací, které nejsou nijak účelově zkresleny. Podstatou zásady opatrnosti je oceňovat majetek s ohledem na možná rizika a ztráty, tj. nenadhodnocovat aktiva a výnosy a nepodhodnocovat pasiva a náklady a tím vytvářet fiktivní zisky,

e) **správnost, srozumitelnost a včasnost** – včasností se rozumí taková dostupná informace, která umožní její využití pro rozhodování, přičemž by tato informace měla být srozumitelná – jde o výstižné a jasné utřídění, popsání a prezentování takovýchto informací.

**Předpoklady, zásady a omezení**

a) **trvání účetní jednotky *(going concern)*** – při sestavování účetní závěrky se předpokládá, že účetní jednotka není v dohledné budoucnosti omezena ve své existenci. Účetní jednotka je tak povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka tuto zásadu přestane splňovat, prováděcí právní předpis stanoví další postup,

b) **nezávislosti účetních období (*akruální princip*) a** **zásada přiřazování nákladů a výnosů *(matching principle)*** – účetní případy musí být zaúčtovány do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Účetní jednotka přiřazuje své náklady věcně a časově odpovídajícím výnosům tak, aby vykázala správný výsledek hospodaření za dané účetní období. Tato zásada nesmí být zaměňována za zásadu nezávislosti účetních období,

c) **stálost metod (*konzistentnost*)** – metody účtování, oceňování, způsoby odpisování, obsahová náplň položek účetní závěrky se v zásadě nesmí měnit ani v průběhu účetního období, ani mezi jednotlivými účetními obdobími. Cílem je zajistit věcnou a metodickou srovnatelnost mezi účetními obdobími,

d) **významnost -** úkolem účetní závěrky je poskytování významných informací, které jsou důležité pro naplnění jejího cíle. Informace v účetní závěrce jsou relevantní, pokud příjemce těchto informací je na jejich základě schopen činit ekonomická rozhodnutí,

e) **zákazu vzájemného zúčtování (*kompenzace*)** – podle této zásady nelze (až na výjimky stanovené prováděcím právním předpisem) vzájemně zúčtovávat aktiva a pasiva, náklady a výnosy.

Nelze jednoznačně říci, který z těchto kvalitativních požadavků je nejdůležitější. Aby mohl být splněn požadavek na věrný a poctivý obraz, musí být splněny všechny tyto požadavky současně. Návrh zákona, co se týče kvalitativních požadavků, nepředpokládá významnou úpravu, neboť kvalitativní požadavky byly již ve stávajícím zákoně o účetnictví upraveny.

Tyto koncepční prvky podrobněji specifikují nároky na kvalitu informací generovaných účetnictvím a samozřejmě mají vliv na kvalitu jeho výstupů, tj. účetní závěrky, příp. konsolidované účetní závěrky. Jedná se o soubor podmínek, které musí být splněny, aby bylo dosaženo stanoveného cíle. Tyto podmínky je nutné respektovat při tvorbě účetních metod. Omezení představují úlevy z kvalitativních nároků, jejichž aplikací nedojde k ohrožení stanoveného cíle.

***K bodu I. 4. Vymezení prvků účetní závěrky***

Aby účetní závěrka byla pro uživatele srozumitelná, je nutno definovat její jednotlivé základní prvky tak, aby se s jejich pomocí dostávalo uživatelům takového typu informací, který očekávají. Ve stávajících právních předpisech upravujících účetnictví nejsou tyto prvky obsaženy. Navrhuje se v návaznosti na koncepční rámec definovat – aktivum, dluh/závazek/cizí zdroj,vlastní kapitál/vlastní jmění, náklady, výnosy a výsledek hospodaření.

Navrhuje se, aby definice těchto základních prvků vycházely z definic uvedených v koncepčním rámci IFRS. Hlavním důvodem pro inspiraci v IFRS, pokud jde o základní definice, s nimiž se v účetní legislativě pracuje, je zejména jejich obecnost a dostatečná vypovídací hodnota. Aby účetnictví mohlo vykazovat finanční dopady transakcí, musí mít vybudovaný potřebný pojmový aparát, který je zejména spjat s definicí pojmu aktiva, dluh/závazek/cizí zdroj, výnosy a náklady. Tento pojmový aparát je vlastní pouze účetnictví, ačkoli některé pojmy se překrývají s pojmy používanými právem v jiných oblastech (např. občanský zákoník). Z tohoto důvodu návrh zákona nepočítá s tím, že by byla na interpretaci účetních pojmů aplikována zásada terminologické jednoty právního řádu. Popřou-li účetní předpisy přístup k vymezení účetní terminologie, implicitně tak popřou, resp. znemožní, aplikaci jak například zásady přednosti obsahu nad formou, tak i samotný smysl účetnictví.

Definice uvedených základních prvků účetní závěrky nejsou v zásadě právem EU upraveny. Nařízením 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, jsou přijímány jednotlivé IFRS. Nicméně koncepční rámec IFRS, kde jsou uvedeny definice základních pojmů, explicitně na úrovni EU přijat nebyl. K jeho implicitnímu převzetí však nepochybně došlo, neboť jednotlivé IFRS obsahují zcela jasné reference na tento koncepční rámec. Koncepční prvky IFRS, a tudíž i definice, by proto neměly být v rozporu s právem EU.

V případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) se navrhuje, aby definice těchto základních prvků vycházely z definic uvedených v koncepčním rámci IPSAS. Hlavním důvodem pro inspiraci v IPSAS, pokud jde o základní definice, s nimiž se v účetní legislativě pracuje, je zejména jejich obecnost a dostatečná vypovídací hodnota.

Definice uvedených základních prvků účetní závěrky nejsou v případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) doposud řešeny.

***K bodu II. Účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka***

Účetní závěrka, příp. konsolidovaná účetní závěrka je výstupem z účetnictví a představuje významný účetní záznam. Všechny činnosti, tj. ocenění, zaúčtování jednotlivých účetních případů, provedení inventarizace apod. směřují k sestavení účetní závěrky, popř. konsolidované účetní závěrky, a tedy i k naplnění cíle účetnictví - sloužit informačním potřebám třetích stran tak, aby se na základě takto získaných informací mohly ekonomicky rozhodovat.

Navrhuje se, aby prováděcí právní předpis kromě obsahového vymezení a uspořádání účetní závěrky, resp. konsolidované účetní závěrky upravoval i formální náležitosti účetní závěrky, resp. konsolidované účetní závěrky.

***K bodu II. 1. i. Účetní období***

Vymezení účetního období je z hlediska vedení účetnictví velmi důležité. S účetním obdobím totiž souvisí uplatnění některých zásad, například periodicita. Uživatelé vyžadují informace za určitá období, bez ohledu na dokončenost transakcí. Účetní jednotky by měly při stanovení účetního období přihlédnout na cykličnost činnosti účetní jednotky, s čím souvisí možnost stanovení účetního období jako hospodářského roku.

V případě účetního období se nenavrhují žádné změny. Platí tak, že účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období se tak může anebo nemusí shodovat s kalendářním rokem. Návrh počítá se zachováním hospodářského roku a dále i s vymezením situací, kdy by účetní období mohlo být kratší nebo případně delší než dvanáct měsíců.

***K bodu II. 1. ii. Rozvahový den a bodu II. 1. iii. Vymezení druhů účetní závěrky***

Rozvahovým dnem se rozumí den, ke kterému se uzavírají účetní knihy, a následně se sestavuje účetní závěrka. Návrh zákona nepředpokládá změnu v oblasti stanovení rozvahového dne. Podle okamžiku, ke kterému se uzavírají účetní knihy, se pak dělí účetní závěrka na

a) řádnou – sestavení účetní závěrky k poslednímu dni účetního období (rozvahový) den,

b) mimořádnou – sestavení účetní závěrky k jinému dni, než je poslední den účetního období.

Stávající zákon o účetnictví umožňuje sestavení účetní závěrky v některých případech i bez uzavírání účetních knih. Taková účetní závěrka se označuje jako mezitímní účetní závěrka. V poslední době dochází ke zvýšení významu mezitímní účetní závěrky, a to zejména z důvodu výplaty záloh na podíly na zisku. V této souvislosti je nutné sestavit i přehled o peněžních tocích, na základě kterého by mělo k výplatě těchto záloh docházet.

V současné době začíná převažovat názor o vhodnosti sjednotit terminologii, kdy by se mezitímní účetní závěrkou rozuměla účetní závěrka sestavovaná v pravidelných intervalech, zpravidla kratších než je účetní období (stejně jako je tomu u účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek)). Mimořádnou účetní závěrkou by se rozuměla účetní závěrka sestavená ad hoc s uzavřením/neuzavřením účetního systému (účetních knih).

***K bodu II. 1. iv. Části účetní závěrky***

Obecně je účetní závěrka podle stávajícího zákona o účetnictví nedílným celkem a tvoří ji

a) rozvaha

b) výkaz zisku a ztráty,

c) přehled o peněžních tocích,

d) přehled o změnách vlastního kapitálu, a

e) příloha, která doplňuje a vysvětluje informace uvedené v účetních výkazech.

Nově se navrhuje definovat účetní závěrku v obecné rovině s tím, že jednotlivé její části by byly definovány prováděcím právním předpisem. Účetní závěrka by i nadále byla nedílným celkem a tvořily by ji

a) účetní výkazy *(o které výkazy by se jednalo, by upravoval prováděcí právní předpis)*, a

b) příloha, která má vysvětlující a doplňující charakter.

Takto definovaná účetní závěrka by platila pro všechny účetní jednotky, včetně těch používajících hotovostní účetnictví. Výjimku by tvořily účetní jednotky, které jsou pobočkou zahraniční osoby. Tím, že by pobočka zahraniční osoby neměla povinnost sestavit účetní závěrku za svou činnost, není dotčena její povinnost vést účetnictví. Za účetní závěrku pobočky zahraniční osoby by se pro účely zákona o účetnictví považovala účetní závěrka sestavená zahraniční osobou, která pobočku na území České republiky zřídila.

Na zákon o účetnictví by navazoval příslušný prováděcí právní předpis, který by specifikoval strukturu a obsahovou náplň jednotlivých položek výkazů a požadavky na obsah přílohy v účetní závěrce.

***K bodu II. 1. v. Rozsah účetní závěrky***

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku buďto v plném nebo zkrácené rozsahu. Návrh zákona nepředpokládá významnou změnu ve výčtu účetních jednotek, které budou moci využít možnosti sestavení účetní závěrky ve zkráceném rozsahu (viz tabulka str. 37 - 38 ).

Prováděcí právní předpis stanoví strukturu a obsahovou náplň položek účetní závěrky ve zkráceném rozsahu.

***K bodu II. 1. vi. Měna účetní závěrky***

Dle stávající úpravy se účetní závěrka, resp. konsolidovaná účetní závěrka sestavuje v korunách českých. Nově se navrhuje umožnit účetním jednotkám použít jinou měnu než je koruna česká, pokud je to relevantní pro jejich uživatele.

Tato navrhovaná změna by byla umožněna pouze v případě, že by došlo souběžně ke změně v daňových zákonech, aby tak nedocházelo k mnohonásobné administrativní zátěži.

***K bodu II. 2. Konsolidovaná účetní závěrka***

Na úvod k této problematice je nutno upozornit, že se tato část netýká sestavení výkazů za Českou republiku.

Stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, resp. osvobození z této povinnosti bude platit i pro účetní jednotky, které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí IFRS - EU. Důvodem je skutečnost, že i v případě použití IFRS - EU je podle práva EU pro vznik povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku určující národní úprava, tj. zákon o účetnictví.

Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti účetní jednotky, která je mateřským podnikem, a jejích dceřiných podniků jakožto činnosti jednoho hospodářského subjektu, a proto by měla být sestavena tak, aby finanční informace o všech společnostech zahrnutých do konsolidačního celku mohly být poskytnuty společníkům a třetím osobám.

Problematika konsolidace je řešena směrnicí 2013/34/EU, na kterou navazují směrnice 86/635/EHS a směrnice 91/674/EHS, ze kterých vychází stávající česká úprava.

Úprava konsolidace by se měla týkat celého procesu vedoucího k sestavení konsolidované účetní závěrky. To znamená, že nová právní úprava účetnictví by měla obsahovat:

a) stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, včetně možných osvobození od této povinnosti,

b) zahrnování, resp. nezahrnování účetních jednotek (dceřiných podniků) do konsolidované účetní závěrky,

c) metody, kterými konsolidující účetní jednotka (mateřský podnik) zahrne účetní závěrky jí konsolidovaných účetních jednotek (dceřiných podniků) do své konsolidované účetní závěrky.

V současné době je konsolidace/sestavení konsolidované účetní závěrky kromě zákona o účetnictví řešena ve třech samostatných vyhláškách (pro podnikatele, pro banky a jiné finanční instituce a pro pojišťovny). V zásadě všechny tyto vyhlášky obsahují stejná ustanovení s některými odchylkami pro banky a jiné finanční instituce a pro pojišťovny. Stávající zákon o účetnictví stanovuje povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, možná osvobození z této povinnosti, ověření konsolidované účetní závěrky a zveřejnění. Použití metod, požadavky na konsolidovanou účetní závěrku (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha v účetní závěrce a ostatní výkazy) je upraveno v prováděcích vyhláškách a následně v Českých účetních standardech. Ne vždy je však dodrženo, že základní pravidla a principy jsou zakotveny v zákoně a prováděcí vyhláška či České účetní standardy obsahují pouze prováděcí ustanovení.

Nová právní úprava konsolidace bude proto řešena tak, že by nový zákon o účetnictví stanovil povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku včetně možných osvobození. Na zákon o účetnictví by navazoval prováděcí právní předpis, který bude společný („vyhláška o konsolidované účetní závěrce“) pro všechny účetní jednotky (s výjimkou účetních jednotek, které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí IFRS - EU), které budou konsolidovanou účetní závěrku sestavovat, s případnými odchylkami.

V rámci nové právní úpravy se navrhuje definování vlastních pojmů bez vazby na jiné právní předpisy (především zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“). Jedná se zejména o „mateřský podnik“, „dceřiný podnik“ a „přidružený podnik“. Stávající pojmy „konsolidující účetní jednotka“ a „konsolidovaná účetní jednotka“ jsou použity pouze ve vztahu k české účetní jednotce, zatímco konsolidační celek může být tvořen zahraničními subjekty, což v případě zahraničních subjektů může činit potíže. Dalším významným důvodem je zjednodušení pojmosloví zejména při transpozici práva EU a zvýšení uživatelského komfortu jak pro uživatele konsolidované účetní závěrky, tak i pro samotné účetní jednotky, kdy praxe s těmito pojmy běžně pracuje.

Stávající právní úprava vychází při určování ovládané a ovládající osoby z definice dané zákonem o obchodních korporacích, což se jeví, při transpozici směrnic EU v oblasti konsolidace, jako problematické. Návrh zákona proto počítá s vlastním definováním pojmů výhradně pro potřeby konsolidace/sestavení konsolidované účetní závěrky.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, resp. problematika konsolidace se bude ~~i nadále~~ vztahovat ~~pouze~~ na obchodní společnosti a družstva.

***K bodu II. 2. i. Kategorizace skupin***

Směrnice 2013/34/EU definuje velikost skupin, což je jedním z parametrů pro vznik povinnosti či osvobození z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. V současné právní úpravě se vychází z hodnot pro výši aktiv, roční úhrn čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců stanovených na konsolidovaném základě.

V souladu se směrnicí 2013/34/EU se navrhuje, aby účetní jednotky měly možnost určit svou velikost a výslednou kategorii na konsolidovaném nebo agregovaném základě (navýšení hraničních hodnot pro aktiva celkem a roční úhrn obratu o 20%)**.** Při změně definice limitů pro velikost skupin, v tomto případě snížení, však může dojít k rozšíření povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku i na skupiny, které dosud tuto povinnost neměly. Na druhou stranu bude pro konsolidující účetní jednotky (mateřské podniky) méně časově a finančně náročné zjistit, zda se na ně povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku vztahuje.

***K bodu II. 2. ii. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (včetně vymezení konsolidačního celku)***

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má mateřský podnik, který má alespoň jeden dceřiný podnik. V případě samotného stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku se nenavrhuje žádná zásadní změna. Navrhuje se pouze změna, která souvisí s její úpravou v právním předpisu. Jak již bylo uvedeno výše, stávající zákon při stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku vychází z úpravy zákona o obchodních korporacích. Aby se Česká republika vyhnula tzv. double-bankingu, tj. situaci, kdy se vnitrostátní právní úprava překrývá s úpravou implementační, navrhuje se, aby povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku byla řešena samostatně v zákoně o účetnictví.

Současně bude platit, že určení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku se vztahuje i na ty účetní jednotky, které použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS - EU. V případě kolize mezi národní právní úpravou a IFRS - EU při stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku má přednost národní úprava, což je v souladu s požadavky práva EU.

Předpokládá se, že by povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, včetně počítání hlasovacích práv, byla upravena bez vazby na zákon o obchodních korporacích, tj. v zákoně o účetnictví.

Do konsolidačního celku nebudou zahrnovány investiční jednotky.

***K bodu II. 2. iii. Osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku***

Osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku bude upraveno taktéž na úrovni zákona o účetnictví. A opět jako v případě stanovení povinnosti se bude vztahovat i na účetní jednotky používající pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS - EU. Současně opět platí, že národní právní úprava v případě osvobození z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku má přednost před IFRS - EU.

Návrh zákona počítá s využitím všech diskrečních ustanovení směrnic EU týkajících se možného osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. V případě kategorizace skupin budou mít účetní jednotky možnost zvýšit hraniční hodnoty pro aktiva celkem a roční úhrn čistého obratu o 20%. V současné právní úpravě se vychází pouze z hodnot pro výši aktiv, ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců stanovených na konsolidovaném základě. Při změně definice limitů pro velikost skupiny však může dojít k rozšíření povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku i na skupiny, které dosud tuto možnost neměly (proto bude na uvážení účetní jednotky, kterou možnost pro stanovení velikosti skupiny zvolí). Nicméně u skupin, které jsou na hranici limitů pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky, je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku často vnímána jako nadbytečná, provozně i finančně zatěžující, navíc s nízkou přidanou hodnotou. Na druhou stanu bude pro mateřský podnik méně časově i finančně náročné zjistit, zda se na ně povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku vztahuje.

***K bodu II. 2. iv. Vymezení konsolidované účetní závěrky***

Tato část se účetních jednotek používajících pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS - EU netýká.

Podle současné právní úpravy konsolidovaná účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou oproti rozvaze a výkazu zisku a ztráty pouze dobrovolně sestavovanými účetními výkazy. Stávající právní úprava, kdy tyto dva přehledy jsou povinnou součástí účetní závěrky středních a velkých účetních jednotek (netýká se bank a jiných finančních institucí a pojišťoven), ale nikoli konsolidované účetní závěrky, omezuje kvalitu a vypovídací schopnost konsolidovaných účetních závěrek.

Definování konsolidované účetní závěrky bude vycházet z definování účetní závěrky, to znamená, že konsolidovanou účetní závěrku budou tvořit účetní výkazy a příloha. Požadované výkazy, struktura a obsahové vymezení konsolidované účetní závěrky bude pro jednotlivé skupiny účetních jednotek upraveno prováděcím právním předpisem.

S vymezením konsolidované účetní závěrky taktéž souvisí problematika, jaké účetní závěrky dceřiných podniků, přidružených podniků a podniků pod společným vlivem lze pro sestavení konsolidované účetní závěrky využít. Stávající zákon o účetnictví umožňuje, aby pro sestavení konsolidované účetní závěrky byly použity i účetní závěrky jednotlivých podniků vstupujících do konsolidované účetní závěrky, jejichž rozvahový den předchází rozvahový den mateřského podniku o méně než tři měsíce, resp. šest měsíců v případě pojišťoven. Navrhuje se, v souladu se směrnicí 2013/34/EU tuto úpravu rozšířit tak, aby tříměsíční lhůta mohla nejen předcházet, ale i následovat rozvahový den mateřského podniku. V případě pojišťoven však z důvodu neprovázanosti směrnice 2013/34/EU a 91/674/EHS lze připustit pouze možnost, že rozvahový den podniků vstupujících do konsolidované účetní závěrky může pouze předcházet rozvahový den mateřského podniku.

***K bodu II. 2. v. Metody konsolidace***

Stávající zákon o účetnictví uvádí jednotlivé metody, které se použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Metody, které se pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí, jsou

a) metoda plné konsolidace

b) metoda poměrné konsolidace

c) metoda ekvivalence.

Zákon však nedefinuje, ve kterých případech a u které účetní jednotky (dceřiný podnik, přidružený podnik) se konkrétní metoda použije. Přestože se jedná o zásadní princip při sestavení konsolidované účetní závěrky, navrhuje se zachování stávajícího stavu, tj. úprava v prováděcím právním předpisu. Důvodem je skutečnost, že se nejedná o stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku či o možné osvobození z této povinnosti.

V případě, že by bylo použití jednotlivých metod konsolidace upraveno na úrovni zákona o účetnictví, bude nezbytné stanovit, že tato část se nevztahuje na mateřské podniky, které použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS - EU.

***K bodu II. 3. Vybrané účetní jednotky***

***K bodu II. 3. i. Sestavování účetních výkazů za Českou republiku***

Prováděcí právní předpis stanoví podmínky způsobu sestavení účetních výkazů za Českou republiku, zejména vymezení konsolidačního celku Česká republika a dílčích konsolidačních celků státu, podmínky významnosti pro zahrnutí do konsolidačního celku Česká republika a dílčích konsolidačních celků státu, pravidla konsolidace, včetně pravidel pro přenos účetních záznamů v technické formě, a dále způsob a rozsah použití metod konsolidace a určení odchylek.

***K bodu II. 3. ii. Předávání účetních záznamů pro potřeby státu***

Vybrané účetní jednotky, jakož i další dotčené účetní jednotky, předávají ve standardizovaných formátech účetní záznamy (výkazy) do Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS). Pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě jsou stanovena technickou vyhláškou o účetních záznamech (vyhláška č. 383/2009 Sb.). Správcem systému CSÚIS je Ministerstvo financí. Některé vybrané účetní jednotky předávají do CSÚIS nejen účetní závěrku, ale i další údaje obsahující podrobnější informace pro účely monitorování a řízení veřejných financí a pro účely sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. Předpokládá se, že dosavadní způsob předávání pro potřeby státu bude zachován.

***K bodu III. Oceňování, účetní metody a odhady***

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

Některé požadavky na oceňování jsou uvedeny ve směrnici 2013/34/EU. Stávající právní úprava tyto požadavky převzala jak do zákona o účetnictví, tak i do prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví.

***K bodu III. 1. i. Základní zásady oceňování***

Při oceňování jednotlivých prvků účetní závěrky by měly být dodrženy tyto zásady

a) oddělené oceňování jednotlivých složek aktiv a pasiv, a

b) oceňování historickými cenami, kdy se jednotlivé prvky účetní závěrky oceňují cenami platnými v době jeho pořízení.

V některých případech bude využito ocenění současnou (reálnou) hodnotou.

***K bodu III. 1. ii. Okamžik ocenění***

Oproti stávající právní úpravě, kdy účetní jednotka provádí ocenění v zásadě ke dvěma okamžikům, a to k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo k rozvahovému dni, případně k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, se navrhuje opustit tento koncept.

Navrhuje se, aby zákon o účetnictví řešil dva okamžiky oceňování:

a) prvotní ocenění, čímž se de facto rozumí okamžik uskutečnění účetního případu. V zásadě jde o okamžik, kdy účetní jednotka po posouzení rozhodne o uznání (tj. zaúčtování) aktiva, dluhu apod.;

b) následné ocenění – jde o všechny ostatní okamžiky, ve kterých potřebuje účetní jednotka ocenit aktivum, dluh apod. Jedním z okamžiků je tak i ocenění k rozvahovému dni.

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

***K bodu III. 2. Základní způsoby oceňování***

Oceňování jednotlivých položek účetní závěrky vychází ze dvou základních zásad, a to zásady ocenění historickou cenou a zásady opatrnosti. Ze zásady ocenění historickou cenou vychází ocenění pořizovací cenou a vlastními náklady. V případě zásady opatrnosti platí, že se vykazují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, ale naopak se musí vykázat všechny závazky vznikající v průběhu daného nebo předchozího účetního období, a to i v případě, že se stanou zřejmými až mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení rozvahy, resp. účetní závěrky. Navíc se musí vykázat všechny úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk nebo ztráta. Zásada opatrnosti se tak v účetnictví projeví především tvorbou opravných položek, odpisů a rezerv.

Směrnice 2013/34/EU upravuje oceňování položek účetní závěrky obchodních společností a současně definuje jednotlivé druhy ocenění – pořizovací cena, vlastní náklady, reálná hodnota a ekvivalence.

Navrhuje se pro oceňování jednotlivých položek účetní závěrky použít

a) pořizovací cenu včetně reprodukční pořizovací ceny

b) vlastní náklady

c) jmenovitou hodnotu

d) reálnou hodnotu

e) ekvivalenci

f) převzetí ocenění *(pouze vybrané účetní jednotky a státní podniky)*.

Položky účetní závěrky by měly být v zájmu spolehlivosti informací obsažených v účetních závěrkách oceňovány v pořizovacích cenách či vlastních nákladech. Naproti tomu použití reálné hodnoty navíc nabízí informace, které mohou být pro uživatele účetní závěrky relevantnější nežli informace, jež vycházejí z pořizovací ceny či vlastních nákladů.

V případě kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb, u kterých není známa jejich pořizovací cena, bude zachována možnost vykazovat předmětný majetek v ocenění ve výši 1 Kč, tak jak je tomu v současné době. Pokud dojde k úplatnému nebo bezúplatnému převodu nebo přechodu předmětného majetku, použije účetní jednotka jeden z výše uvedených druhů ocenění.

Jaké ocenění pro jednotlivé položky účetní závěrky a v jakém okamžiku účetní jednotka použije, upraví prováděcí právní předpis.

***K bodu III. 3. Úpravy hodnot***

Jelikož podstatou zásady opatrnosti je oceňovat aktiva s ohledem na možná rizika, ztráty a znehodnocení, tj. nenadhodnocovat aktiva a výnosy a nepodhodnocovat pasiva a náklady a tím vytvářet fiktivní zisky, je nutno provést úpravu hodnot, jejichž účelem je zohlednit změny hodnot aktiv vykázaných k rozvahovému dni, ať je tato změna konečná nebo dočasná. To znamená, že prvotní ocenění aktiv je nepřímo snižováno prostřednictvím odpisů a opravných položek. Úprava hodnot se týká výhradně aktiv, pro pasiva úpravu hodnot nelze použít.

Snížení budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva je vyjádřeno pomocí opravných položek. Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku, příp. znehodnocení aktiva. Zobrazují negativní důsledek některých transakcí a událostí, které mohly být, ale také nemusely být ovlivněny samotnou účetní jednotkou.

Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty, buď nepřímo prostřednictvím oprávek (tj. postupné morální nebo fyzické opotřebení), nebo přímo (tj. v případě znehodnocení aktiv). Odpisy vyjadřují časové rozlišení výdaje na pořízení aktiva ve věcné a časové souvislosti s jeho užíváním, resp. s postupným odčerpáváním budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu užíváním aktiva účetní jednotkou.

***K bodu III. 4. Použití odhadů***

U některých položek účetní závěrky je zachycení a ocenění založeno na odhadech, úsudcích a modelech, nikoli na přesném vyjádření. V důsledku nejistot, které jsou součástí podnikatelských aktivit, nemohou být některé položky v účetní závěrce vyčísleny přesně, ale mohou být pouze odhadnuty. Odhadování vyžaduje úsudky založené na posledních dostupných spolehlivých informacích. Používání odhadů je zásadní součástí sestavení účetní závěrky. To platí obzvláště v případě opravných položek a rezerv. Odhady by měly vycházet z obezřetného úsudku vedení účetní jednotky a být vypočítány/stanoveny na objektivním základě, což by mělo být doplněno zkušenostmi s obdobnými transakcemi, a v některých případech dokonce názory nezávislých odborníků. Průkaznost takového rozhodnutí by měla zahrnovat i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po rozvahovém dni.

Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že účetní jednotka z nich bude plnit, nebo jisté, že účetní jednotka z nich bude plnit, ale není jistá výše plnění nebo datum, ke kterému bude plněno. Rezerva musí k rozvahovému dni představovat nejlepší odhad budoucího plnění. Rezervy jsou dluhem s nejistou výší a nejistým obdobím, kdy má dojít k plnění. Zobrazují pravděpodobnost odtoku peněžních prostředků či jiných aktiv v budoucích účetních obdobích z důvodu události či transakce, která nastala v běžném účetním období. Respektování zásady nezávislosti účetních období, resp. akruální báze pak vede k vykázání tohoto dluhu/závazku v podobě rezervy v rozvaze již v účetním období, ve kterém tento dluh/závazek vznikl, nikoliv až v účetním období, kdy (pravděpodobně) dojde k odtoku peněžních prostředků nebo jiného aktiva v důsledku plnění z tohoto dluhu/závazku.

***K bodu III. 5. Aplikace oceňování (FIFO, LIFO, aritmetický průměr, souborování)***

V případě stejného druhu zásob a cenných papírů se připouští pouze ocenění aritmetickým průměrem a FIFO. Aplikace ocenění způsobem LIFO se nepřipouští. Konkrétní použití stanoví prováděcí právní předpis.

***K bodu III. 6. Použití cizích měny (kurzové rozdíly)***

Kurzové rozdíly vznikají při použití jiné než funkční měny, kterou je měna pro účetní jednotku efektivní a převažující pro její transakce. Použití kurzů pro přepočet měny by upravoval prováděcí právní předpis, jakož i vypořádání kurzových rozdílů.

***K bodu III. 7. Účetní metody***

Nově bude zákonem vymezena na obecné úrovni účetní metoda, přičemž jednotlivé účetní metody budou upraveny v prováděcím právním předpise. Účetní metodou se rozumí, jak se v účetnictví zachycují ekonomické jevy. Účetní metody stanovují podrobnější klasifikaci prvků účetní závěrky, kritéria pro jejich uznání v účetnictví, jejich ocenění v okamžiku prvotního zachycení apod.

***K bodu IV. Vedení účetnictví***

V rámci nové koncepce nejsou zamýšleny významné změny v ukládání povinností vést účetnictví. Nicméně koncept navrhované úpravy této části je pojat nově a moderněji, tak aby reagoval na rozvoj IT systémů. Při vedení účetnictví musí účetní jednotka dodržovat zásadu bilanční kontinuity, kdy se konečné zůstatky rozvahových účtů na konci účetního období musí rovnat jejich počátečním zůstatkům v následujícím účetním období.

***K bodu IV. 1. iii. Povinnosti při vedení účetnictví***

Nedílnou součástí navrhované úpravy je i stanovení požadavků na samotné vedení účetnictví. Tyto požadavky platí pro všechny účetní jednotky bez ohledu, v jakém systému účtují (hotovostní vs. podvojné účetnictví) nebo o jaký typ účetní jednotky jde. Účetní jednotky mají povinnost vést

a) jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek,

b) účetnictví jako soustavu účetních záznamů,

c) účetnictví v peněžních jednotkách

d) účetnictví v českém jazyce.

***K bodu IV. 2. Účetní záznamy***

Účetnictví je definováno jako soustava účetních záznamů. Tato část by měla upravovat druhy účetních záznamů a jejich formu, průkaznost, přenos a úschovu účetních záznamů. Cílem navrhované úpravy by mělo být zjednodušení a sjednocení dnes roztříštěné právní úpravy účetních záznamů.

Účetním záznamem se rozumí data, která zaznamenávají veškeré skutečnosti, jež se týkají účetnictví. Účetním záznamem je například účetní doklad, účetní zápis nebo účetní závěrka. Účetní záznamy mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů. Podle stávající právní úpravy může mít účetní záznam

a) listinnou,

b) technickou nebo

c) smíšenou formu.

Návrh předpokládá zachování těchto forem účetních záznamů (listinná, technická nebo smíšená forma). Primárně praxe směřuje k masivnímu používání účetních záznamů v technické formě.

S ohledem na technické postupy zveřejňování účetních závěrek se navrhuje, aby byla vytvořena například XML, resp. XBRL taxonomie, která by sloužila ke standardizaci elektronické podoby účetních závěrek, resp. konsolidovaných účetních závěrek, stejně jako je standardizována jejich listinná podoba. Tohoto standardu by mohly využívat všechny subjekty, které pracují s těmito daty. Jako příklad lze uvést finanční úřady, Český statistický úřad, veřejný rejstřík, burza cenných papírů, centrální banka nebo ratingové agentury. Účetním jednotkám by tak mohla odpadnout stávající povinnost zveřejňovat každé ze zmíněných stran údaje z účetní závěrky jiným způsobem.

Vytvoření jednotného standardu pro účetní závěrku, resp. konsolidovanou účetní závěrku v elektronické podobě by dále vytvořilo velký prostor pro to, aby pomocí jediného exportu z účetního software byly uspokojeny všechny strany pracující se zveřejňovanými údaji. Účetní informační systémy jsou ve valné většině schopny již dnes tato data exportovat. Bohužel jich však nelze využít za účelem snížení administrativní zátěže, neboť tyto exporty nejsou standardizovány.

Navrhuje se, aby přizpůsobování standardizované elektronické podobě účetní závěrky bylo pozvolné z pohledu stran zainteresovaných na získávání dat z účetních závěrek. Samotné účetní jednotky by tak postupně mohly být zbaveny duplicitních povinností, které vyplývají z toho, že tytéž údaje, ale v jiné podobě a formátu jsou dnes předávány finančnímu úřadu, Českému statistickému úřadu a veřejnému rejstříku.

Návrh zákona předpokládá, že by mělo dojít ke změně struktury průkaznosti účetního systému tak, aby primárně došlo k ověření skutečnosti a identifikaci osoby, která tak učinila. Nezbytným požadavkem je zajistit průkaznost celého účetnictví. Průkaznost účetních záznamů ještě nezaručuje průkaznost celého účetnictví a naopak. Je nezbytné si uvědomit, že z neprůkazného účetnictví nelze sestavit průkaznou účetní závěrku, ale z průkazného účetnictví lze sestavit neprůkaznou účetní závěrku (integrita účetnictví).

Účetní jednotky mají povinnost uschovávat účetní záznamy pro účely vedení účetnictví po stanovenou dobu. V případě účetní závěrky a výroční zprávy se jedná o dobu 10 let. V případě například účetních dokladů, inventurních soupisů, účetních knih se jedná pouze o dobu 5 let. V případě úschovy účetních záznamů se navrhuje prodloužení lhůty zejména pro prokázání zůstatků účtů inventurními soupisy z 5 let na 10 let. Tedy na lhůtu shodnou se lhůtou stanovenou pro archivaci účetní závěrky. Sjednocení lhůty může mimo jiné napomoci objasňování trestných činů, protože případné důkazy nebudou skartovány.

***K bodu IV. 3. Účetní doklady***

V oblasti účetních dokladů se nepředpokládají žádné významné změny. Účetní doklad je základním účetním záznamem, kterým se prokazují skutečnosti, které vstupují do účetnictví.

***K bodu IV. 4. Účetní zápisy a účetní systém (účetní knihy)***

Účetní zápisy jsou účetním záznamem, přičemž účetní jednotky mají povinnost provádět účetní zápisy průběžně a platí, že se nesmí provádět mimo účetní knihy.

Současná zákonná úprava vymezení účetních knih neprošla od roku 1991 výraznou změnou. Stávající úprava zákona o účetnictví obsahově vymezuje jednotlivé účetní knihy a jejich vzájemné vazby a zásady integrující účetní systém nástroji z konce 20. století. V praxi již účetní knihy nejsou téměř - bez výjimek - vedeny samostatně v listinné podobě, ale jsou vedeny elektronicky v technické formě v často velmi komplexních počítačových databázích. Proto se navrhuje, též s ohledem na očekávaný další růst elektronizace a digitalizace, aby zákon o účetnictví obsahoval principiální vymezení požadavků na primární účetní zápis a systém účetních záznamů, a umožnil tak další inovace vedoucí ke zvýšení kvality, efektivity i ověřitelnosti účetních dat (např. využitím tagování dat, vykazování v reálném čase a blockchainových technologií).

Návrh proto předpokládá, že se stanoví základní požadavky na primární účetní zápis („datová věta“) do účetnictví jako úplného, průkazného, srozumitelného a trvalého systému. Jeho struktura zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetnictví a musí být přizpůsobena požadavkům řádně sestavené účetní závěrky. Účetnictví musí vždy zajistit možnost jak systematického, tak chronologického třídění účetních zápisů. Účetnictví bude definováno jako ucelený, uzavřený a plně integrovaný systém rozvahových a výsledkových účtů, doplněný v případě potřeby a náplně o podrozvahové účty. Případné hierarchicky členěné podúčty nebo operativní hmotné evidence musí být vždy sesouhlaseny s účty vyšších úrovní.

Vzhledem k tomu, že zásadním účelem účetního systému je řádné sestavení účetní závěrky, bude účtový rozvrh účetní jednotky strukturován tak, aby na jeho základě bylo možno účetní závěrku včetně přílohy v účetní závěrce v souladu se zákonem sestavit. Minimální rozsah účtového rozvrhu by tak měl vázat na jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

**Otevírání a uzavírání účetnictví/účetního období**

Stávající zákonná úprava otevírání a uzavírání účetních knih je de facto kazuistickým výčtem předpokládaných „životních“ situací účetní jednotky. Navrhuje se proto upustit od kazuistického výčtu okamžiků otevírání a uzavírání účetních knih a zachovat pouze obecné okamžiky pro zahájení a ukončení vedení účetnictví. Případná specifika budou ponechána na zvláštní právní úpravě, zejména občanský zákoník, zákon o přeměnách obchodních společností a družstev nebo insolvenční zákon. Právo EU okamžiky otevírání a uzavírání účetních knih neupravuje.

Návrh počítá s tím, že zákon bude upravovat *zahájení vedení účetnictví, případně otevření vedení účetnictví* v rámci daného účetního období (stávající otevírání účetních knih).

a) ke dni vzniku povinnosti vést účetnictví,

b) k prvnímu dni účetního období nebo

c) ke dni pro sestavení zahajovací rozvahy podle zvláštního právního předpisu.

*Ukončení vedení účetnictví, případně uzavření vedení účetnictví v rámci daného účetního období (stávající uzavírání účetních knih)* bude zákon upravovat

a) ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,

b) k poslednímu dni účetního období nebo

c) ke dni, ke kterému stanoví povinnost sestavit účetní závěrku zvláštní právní předpis.

Zjednodušením zákonné úpravy na tři výše uvedené obecné okamžiky dojde ke zpřehlednění zákona a ke sjednocení přístupu k případným odchylkám od obecného pravidla.

**Účtová osnova a účtový rozvrh**

Dle stávajícího zákona mají účetní jednotky povinnost stanovit účtový rozvrh na základě právním předpisem předepsané směrné účtové osnovy. Tento postup se předpokládá využít i nadále, přičemžprováděcí právní předpis stanoví směrnou účtovou osnovu pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Účtový rozvrh účetní jednotky bude muset být sestaven na základě této směrné účtové osnovy. Výjimkou budou účetní jednotky vykazujících v souladu s IFRS - EU, kde bude naopak ke standardizaci využita taxonomie IFRS, resp. v případě společností, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu EU taxonomie stanovená přímo účinným předpisem EU[[1]](#footnote-2).

Tento přístupbude v nové právní úpravě využit pro účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky) s cílem sjednotit a standardizovat podklady pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

***K bodu IV. 5. Inventarizace***

Od roku 1991 byla ustanovení zákona o účetnictví týkající se inventarizace postupně doplňována o další zákonné požadavky, čímž se tato významná oblast stala do značné míry nekonzistentní a nepřehledná. V roce 2010 byla pro účetní jednotky ve veřejném sektoru (vybrané účetní jednotky) vydána prováděcí vyhláška, která stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně podmínek inventarizace jiných aktiv a jiných pasiv a dále stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů. Pro ostatní účetní jednotky není proces inventarizace žádnou prováděcí vyhláškou upraven. Zároveň se ukazuje, že ač se zákonná úprava rozšiřuje, odborná praxe není dost dobře schopná se s kvalitativními požadavky inventarizace majetku/aktiv a závazků/dluhů vyrovnat.

Otázka inventarizace je přitom klíčová pro průkaznost a věcnou správnost účetnictví účetní jednotky, jelikož pouze řádně provedená inventarizace zabezpečuje průkaznost účetnictví a jeho výstupů, včetně účetní závěrky. Současná praxe ukazuje, že účetní jednotky se dopouštějí v různé míře neprůkaznosti prezentovaného stavu majetku/aktiv a závazků/dluhů v účetní závěrce z důvodu chyb při prokazování jeho stavu, resp. při inventarizaci. Je proto zcela zásadní udržet průkaznost celého systému a inventarizace dokládá průkaznost a věcnou správnost celého systému účetnictví.

V rámci nové úpravy se navrhuje výrazně zúžit zákonem definované požadavky na provedení inventarizace majetku/aktiv a závazků/dluhů, resp. od sebe striktně oddělit povinnosti stanovené zákonem o účetnictví a další podrobnosti způsobu provádění inventarizace, které je vhodné stanovit prováděcím právním předpisem. Od zákonných požadavků na zajištění průkaznosti účetnictví prostřednictvím inventarizace tak nelze v žádném případě upustit, včetně zachování sankčního tlaku v zákoně o účetnictví.

Návrh počítá s takovou úpravou v zákoně o účetnictví, která umožní stanovit

* předmět inventarizace – vymezení inventarizace jako procesu primárního zjištění skutečného stavu a následného porovnání tohoto stavu s účetnictvím,
* lhůtu pro provedení inventarizace – stanovena by měla být pouze lhůta, ve které je nezbytné proces inventarizace dokončit,
* lhůtu pro prokázání (úschovu) – je vhodné a efektivní sjednotit lhůty pro úschovu dokumentů vznikajících v procesu inventarizace se lhůtami pro úschovu výstupů z účetnictví, kterých se inventarizace přímo dotýká, zejména účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
* obecné vymezení inventurních soupisů a případných požadavků na jejich elektronizaci (digitalizaci) jako primárních průkazných výstupů z procesu inventarizace,
* vymezení postupu při zjištění nesouladu mezi skutečným stavem majetku/aktiv a závazků/dluhů a účetnictvím – vymezení inventarizačních rozdílů a stanovení způsobu jejich vypořádání.

Návrh zákona předpokládá, že bude vydána prováděcí vyhláška s působností na všechny účetní jednotky. Prováděcí vyhláška by měla poskytnout návodnou odpověď na otázku, jak organizačně zajistit proces provedení inventarizace, aby byly naplněny požadavky zákona. Současně je nezbytné zachovat speciální režim inventarizace u některých druhů aktiv, jako jsou kulturní památky, sbírky muzejní povahy, archeologické nálezy a knihovní fondy.

Návrh počítá i s vytvořením podmínek pro provádění tzv. testování. Stávající nastavení pravidel a procesů v souvislosti s inventarizací je de facto binární, tj. předmětem inventarizace je vždy veškerý majetek/aktiva a závazky/dluhy, a to ve všech ohledech. Tomuto požadavku je však velmi obtížné vyhovět v případě ověřování ocenění některých aktiv a dluhů. Je vhodné vytvořit podmínky pro efektivní způsob ověřování relevance odpisových plánů, rizik s potenciálem znehodnocení aktiv (oblast opravných položek), rizik s potenciálem budoucích významných výdajů (oblast rezerv), rizik zavádějícího ocenění aktiv reálnou hodnotou, atd.

V daném okamžiku je tak nezbytné zajistit vyvážení povinností stanovených zákonem o účetnictví a stanovení požadavků na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace prováděcí vyhláškou. Stávající právní řád již prováděcí vyhlášku o inventarizaci obsahuje. Dojde pouze k jejímu doplnění způsobem, který zohlední výše zmíněný mechanismus „testování“, a rozšíření působnosti tohoto prováděcího právního předpisu.

***K bodu V. Hotovostní účetnictví***

Tato část by měla obsahovat úpravu, která je odchylná od obecných požadavků na vedení podvojného účetnictví a sestavení účetní závěrky. Jde o snahu zjednodušit a sjednotit neformální stánku daňové evidence a věcný obsah jednoduchého účetnictví.

Hotovostní účetnictví by mělo zajistit soustavu účetních záznamů a účetních zápisů k naplnění zákonných požadavků úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a trvalosti účetnictví.

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

***K bodu V. 1. Vedení hotovostního účetnictví (včetně knih)***

Pro účetní jednotky vedoucí hotovostní (jednoduché) účetnictví návrh zákona nepředpokládá u účetních knih žádné změny. Účetní jednotky budou mít nadále povinnost vést:

a) peněžní deník,

b) knihu pohledávek a závazků,

c) pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

***K bodu V. 2. Výstupy hotovostního účetnictví***

Věcný záměr počítá s tím, že za výstup z hotovostního účetnictví se bude považovat účetní závěrka podle bodu II. 1. iii. Jaké výkazy představují v případě hotovostního účetnictví výstup, stanoví prováděcí právní předpis. Těmito výkazy by i nadále měly být

a) přehled o aktivech/majetku a dluzích/závazcích *(rozvaha)*

b) přehled o příjmech a výdajích *(výkaz peněžních toků – sestavený přímou metodou)*.

***K bodu VI. Vymezení účetních informací***

Účetní jednotka jako výstup z účetnictví předkládá účetní závěrku, příp. konsolidovanou účetní závěrku a zprávu vedení účetní jednotky. Účetní závěrka, resp. konsolidovaná účetní závěrka je vymezena v části II.

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

Zprávu vedení účetní jednotky upravuje v případě obchodních společností směrnice 2013/34/EU. Tato směrnice nahradila původně užívaný termín „výroční zpráva“. Stávající zákon o účetnictví při transpozici požadavků směrnice 2013/34/EU ponechal původní termín „výroční zpráva“, a to z čistě praktických důvodů. A z čistě praktických důvodů byly požadavky na obsah výroční zprávy také rozšířeny i na některé ostatní účetní jednotky v působnosti zákona o účetnictví.

Nově se navrhuje v souladu se směrnicí 2013/34/EU sestavení zprávy vedení účetní jednotky, která by byla součástí výroční zprávy upravené samostatně v jiné části zákona (viz část VII. Výroční zpráva). Povinnost sestavit zprávu vedení účetní jednotky by měly jen ty účetní jednotky, které mají povinnost mít svou účetní závěrku ověřenu auditorem a jsou obchodní společností. Obdobně by se tato povinnost vztahovala i na konsolidovanou zprávu vedení účetní jednotky.

***K bodu VII. Výroční zpráva***

Finanční výkaznictví představuje důležitý pilíř ve vykazování informací účetních jednotek. Nicméně účetní výkazy samy o sobě nepodávají úplný obraz o účetní jednotce. Vzhledem k tomu, že dochází ke změně poptávaných informací, mělo by docházet i ke změně informací vykazovaných účetní jednotkou, což vede k tzv. integrovanému výkaznictví. Stávající právní předpisy požadují obdobné informace, a proto je zapotřebí tyto informace konsolidovat. Vyčlenění úpravy výroční zprávy do samostatné části zákona nikterak neřeší až tak současný stav, ale předjímá budoucí vývoj v této oblasti. Tlak na budoucí zvýšení transparentnosti v oblasti nefinančních a dalších informací, nejen u obchodních společností, vyplývá jak z akčního plánu EU pro udržitelné finance, ale zároveň i ze strany ostatních uživatelů informací z účetnictví. Považuje se tedy tato úprava do budoucna za nezbytnou a to především z důvodu, že dojde ke zpřehlednění požadavků na uvádění nefinančních a jiných informací. Z výše uvedených důvodů nelze toto vyčlenění do samostatné části zákona chápat jen jako jednu z možností, ale v zásadě jako nutnost.

Pojem „výroční zpráva“ obsahuje více než 150 v současné době platných právních předpisů, z čehož je zřejmé, že je tento pojem v legislativní praxi nadužíván. Z provedené analýzy vyplývá, že je pojem používán i v mnoha rozdílných významech:

1. jako dokument, který informuje na roční bázi o specifické činnosti spadající do kompetence povinného subjektu - např. zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, kde „výroční zpráva“ zahrnuje informace činnosti povinného subjektu v oblasti poskytování informací podle tohoto zákona, nebo

2. jako dokument, který na roční bázi uceleně, vyváženě a komplexně informuje o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení povinného subjektu – výroční zpráva ve smyslu zákona o účetnictví.

Návrh zákona proto počítá se zachováním pojmu „výroční zpráva“, jelikož se jedná o zaužívaný termín, přičemž se předpokládá, že pojem „výroční zpráva“ bude mít širší význam.

Výroční zpráva bude obsahovat všechny zprávy, které účetní jednotka bude mít povinnost vypracovat. To znamená, že zprávy jako například zpráva vedení účetní jednotky bude součástí výroční zprávy, její podmnožinou. Současně bude nutno v této souvislosti upravit zvláštní právní předpisy v tom smyslu, že pokud se hovoří o výroční zprávě, pak se jí bude rozumět výroční zpráva podle zákona o účetnictví. Současně bude muset být navržena úprava, aby jakékoli úpravy výroční zprávy v jiných právních předpisech byly řešeny konzistentně se zákonem o účetnictví, proto by bylo vhodné v rámci usnesení vlády o schválení věcného záměru zákona uložit povinnost součinnosti dotčeným ministrům při přípravě změnového zákona v souvislosti s novým zákonem o účetnictví.

Výroční zpráva by se tak stala zastřešujícím pojmem a obsahovala by:

a) účetní informace podle části VI.

b) další finanční informace, kterými se rozumí zejména zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země (dále jen „zpráva o platbách“)

c) nefinanční informace, kterými se rozumí nefinanční výkaznictví,

d) zprávu auditora, a

e) ostatní informace požadované podle zvláštních právních předpisů.

V případě zprávy o platbách a nefinančního výkaznictví je nutno upozornit, že jsou upraveny směrnicí 2013/34/EU, resp. směrnicí 2014/95/EU a byly transponovány do právního řádu České republiky. Tyto zprávy se vztahují pouze na některé podnikatelské účetní jednotky. Požadavky zprávy o platbách jsou upraveny ve stávajícím zákoně o účetnictví, požadavky na nefinanční informace byly transponovány do dvou právních předpisů - zákona o účetnictví (pokud jde o uvádění nefinančních informací) a zákona o podnikání na kapitálovém trhu (pokud jde o politiku rozmanitosti). Navrhuje se proto v tomto případě zachování stávajícího stavu.

Výroční zprávu by vyhotovovaly/předkládaly pouze ty účetní jednotky, jimž tato povinnost vyplývá z práva EU, včetně účetních jednotek, které mají povinnost sestavit zprávu vedení podniku, nebo mají-li povinnost vyhotovit výroční zprávu podle zvláštního právního předpisu.

***K bodu VIII. Audit***

**Povinný audit**

Zákon o účetnictví stanovuje, za jakých podmínek mají účetní jednotky povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Přičemž jak definice statutárního auditora, resp. auditorské společnosti, tak definice povinného auditu je zakotvena v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů.

Ze strany veřejnosti vzešla diskuze k nahrazení pojmu „ověření účetní závěrky“ pojmem „audit účetní závěrky“. Jednalo by se tak pouze o legislativně technickou změnu. V návaznosti na tuto diskuzi bylo vyhodnoceno, že v takovém případě by muselo dojít jak ke změně samotného zákona o auditorech, tak mnoha dalších zákonů, které používají pojem „ověření účetní závěrky“, aktuálně by jednalo o 59 právních předpisů. Uvedený návrh na změnu nebyl označen jako efektivní a nenavrhuje se k realizaci.

Cílem povinného auditu je poskytnout:

* přiměřené ujištění uživatelům účetních závěrek, že účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, a
* vhodné nástroje k ochraně akcionářů, resp. osob s majetkovou účastí v účetní jednotce a obecně třetích osob.

Vzhledem k důležitosti některých subjektů ve vztahu k rozsahu, složitosti nebo povaze jejich činnosti je nutné, i s ohledem na veřejný zájem, posílit důvěryhodnost účetní závěrky pro zainteresované strany jejím ověřením. Povinný audit představuje nástroj, díky kterému lze omezit výskyt účelového zkreslování aktiv jejich nadhodnocováním nebo závazků jejich podhodnocením, či jiné „nestandardní“ operace a poskytnout přiměřenou jistotu osobám odpovědným za schvalování účetní závěrky.

Kromě obecné povinnosti povinného auditu účetní závěrky, stanovené zákonem o účetnictví je tato povinnost vymezena i některými zvláštními právními předpisy.

Pro povinný audit se předpokládá zachování stávajícího stavu. Povinný audit se u obchodních společností vztahuje vždy na subjekty veřejného zájmu, velké účetní jednotky a střední účetní jednotky, v případě malých účetních jednotek a svěřenských fondů se navrhuje zachovat povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud účetní jednotka k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročila nebo dosáhla zákonem stanovených prahových hodnot.

Osvobození z povinného auditu zůstane zachováno pro vybrané účetní jednotky a u mikro účetních jednotek.

V případě poboček se navrhuje jejich osvobození od povinného auditu, neboť u významných poboček je již dnes prováděn audit finančních podkladů pobočky, které jsou využívány pro sestavení účetní závěrky zřizovatele/centrály na základě požadavku auditora zřizovatele/centrály (tzv. „group reporting“ audit).

Povinně sestavovaná konsolidovaná účetní závěrka by měla podléhat povinnému auditu vždy.

**Ověřování zprávy vedení účetní jednotky**

Ověření zprávy vedení účetní jednotky a konsolidované zprávy vedení účetní jednotky je v souladu s požadavky se směrnicí 2013/34/EU upraveno v zákoně o auditorech (nyní terminologicky jako ověřování výroční zprávy).

**Ověřování dalších finančních informací a nefinančních informací**

V případě těchto zpráv se nenavrhuje žádná změna oproti stávajícímu stavu, tzn., že se ověřuje pouze skutečnost, že tyto zprávy byly sestaveny. Tato úprava je v souladu s požadavkem směrnice 2013/34/EU.

**Ověřování výroční zprávy**

Výroční zpráva jako taková se ověřovat nebude, budou se ověřovat pouze jednotlivé složky výroční zprávy. Ověřování výroční zprávy není upraveno právem EU.

***K bodu IX. Zveřejňování***

Požadavek na zveřejňování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky vychází z práva EU a byl transponován do vnitrostátního práva. Povinnost zveřejňovat účetní závěrku mají účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku, nebo ty, kterým to stanoví zvláštní právní předpis.

V případě mikro účetních jednotek a malých účetních jednotek tam, kde je to vhodné s ohledem na jejich velikost, se navrhuje, aby zveřejnění ve veřejném rejstříku bylo omezeno na minimum požadované směrnicí 2013/34/EU, příp. zvláštních právních předpisů. V případě poboček se navrhuje zjednodušit přístup k pobočkám tak, aby plnily informační požadavky uživatelů, kterými jsou v rozhodující míře fiskální orgány. Účetní závěrka poboček totiž není zpravidla využitelná pro insolvenční účely, finanční trhy ani pro vypořádání společníků, a proto není vyžadováno její zveřejnění. Naopak nová úprava by měla rozšířit povinnosti zahraničního zřizovatele informovat o své finanční situaci a výkonnosti, které jsou významné a plně relevantní i pro fungování pobočky na českém území s tím, že stejné požadavky by měly být kladeny také na pobočky podnikatelských subjektů ze „třetích zemí“ (mimo EU).

Povinnost zveřejnění účetních záznamů je v případě poboček upravena směrnicí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 ze dne 14. června 2017 o některých aspektech práva obchodních společností (dále jen „směrnice 2017/1132/EU“) a směrnicí Rady ze dne 13. února 1989 o povinnostech poboček usazených ve členském státě, zřízených úvěrovými a finančními institucemi se sídlem mimo tento členský stát, pokud se jedná o zveřejňování ročních účetních dokladů (89/117/EHS) (dále jen „směrnice 89/117/EHS“). V souladu s těmito směrnicemi není pobočka povinna zveřejňovat účetní závěrku týkající se její vlastní činnosti. Tento požadavek se týká poboček ze členských států EU. V případě poboček ze „třetích zemí“ je členským státům dána v článku 3 směrnice 89/117/EHS možnost ohledně zveřejňování či nezveřejňování účetní závěrky. Návrh zákona předpokládá tuto možnost využít. Pobočka tak zveřejňuje účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku, výroční zprávu, konsolidovanou výroční zprávu a zprávu auditora za celý podnikatelský subjekt.

V současné době značná skupina povinných subjektů účetní závěrku do veřejného rejstříku úmyslně nepředává, a to i při vědomí všech hrozících sankcí. Je nepochybné, že se jedná o „civilní neposlušnost“, ve které by mohly povinné subjekty pokračovat, i kdyby bylo přehodnoceno nastavení sankčních mechanismů. Jako možný prostředek pro zvýšení motivace účetních jednotek vedoucí ke zveřejnění účetní závěrky se nabízí u některých účetních jednotek zveřejňování pouze agregovaných informací nebo vybraných ukazatelů představujících finanční zdraví společnosti. Zároveň by bylo vhodné realizovat doporučení pracovní skupiny pro zveřejňování účetních závěrek a umožnit předávání účetních závěrek v elektronické podobě ve strukturovaném strojově čitelném formátu do veřejných rejstříků prostřednictvím správce daně.

***K bodu X. Sankční ustanovení***

Skutkové podstaty a správní tresty neprošly v delším časovém horizontu žádnou významnější revizí, a to ani v souvislosti s přijetím nové koncepce v oblasti správního trestání v roce 2016. Z aplikační praxe rovněž vyplývají problémy v oblasti úpravy promlčecích lhůt.

Nová úprava bude v oblasti skutkových podstat i správních trestů především respektovat materiálně-formální pojetí přestupku s důrazem na dodržování principů a zásad, kterými se naplňují cíle účetnictví. S tím souvisí prověrka toho, zda skutečně všechna současná protiprávní jednání musí být trestná, zda by nemohl být vhodně rozlišen, resp. mohl by být vhodně nastaven vzájemný vztah správních trestů a správních sankcí netrestního (avšak donucovacího) charakteru, případně zda výše sankcí odpovídá typové závažnosti jednotlivých přestupků. Neméně důležité bude zhodnocení, zda je u skutkových podstat nezbytné z hlediska formulačního setrvávat na současném velmi kazuistickém přístupu. Výrazný (nikoliv však likvidačního charakteru) správní trest by měl následovat především za takové porušování práva na úseku účetnictví (nenaplňuje-li však zároveň skutkovou podstatu trestného činu), které je z hlediska společenské (ekonomické) škodlivosti významné a závažné, nikoliv tzv. bagatelní porušování práva, které sice formálně naplní znaky skutkové podstaty, vzhledem k jeho nízké (či absentující) škodlivosti však nebude efektivní čin stíhat nebo represivně postihovat. Od výše uvedeného se dále odvíjí i kontrola a případná revize přestupků a souvisejících správních trestů v jiných zákonech, a to zejména v tom směru, zda skutkové podstaty nejsou totožné nebo se s nimi nevhodně nepřekrývají a rovněž z hlediska zásady, že za typově stejně závažné přestupky by měly být ukládány podobně přísné sankce.

Předpokládá se zachování stávajících pravomocí dohledových orgánů v případě kontroly dodržování právních předpisů v oblasti účetnictví.

Navrhuje se vymezit skutkové podstaty přestupků tak, aby správnímu trestání podléhalo významné společensky škodlivé protiprávní jednání, dále v návaznosti na běh lhůt a výši správních sankcí upravit běh promlčecích lhůt tak, aby skutečně bylo možné vymáhat dodržování zákona, dále samostatně v zákoně řešit problematiku opakovaného ukládání sankcí za trvající protiprávní jednání a nečinit rozdíly mezi jednotlivými typy účetních jednotek, tj. nutno vzít v úvahu skutečnost, že úhradou sankce vzniká účetní jednotce škoda, kterou lze např. v souladu s jinými právními předpisy vymáhat po odpovědné osobě.

Právní konstrukt kontroly dodržování zákona zůstane zachován.

***K bodu XI. Zmocňovací ustanovení***

Ministerstvo financí by mělo být zmocněno k vydání prováděcích právních předpisů upravující oblast

a) účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky

- formální požadavky na účetní závěrku

- požadované účetní výkazy, jejich struktura a obsahové vymezení

- účetní metody

b) hotovostního účetnictví

c) inventarizace

d) konsolidace státu včetně požadavků na schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek

e) účetních záznamů.

Dále by mělo být ministerstvo zmocněno k vydání Českých účetních standardů.

Dále bude návrh obsahovat zmocnění pro složku výkonné moci (vláda/ministryně financí), která v mimořádných situacích (stav nouze, stav ohrožení státu, válečný stav) bude moci realizovat zejm. některé úlevy z povinností pro účetní jednotky postižené danou situací, případně stanovení speciálního zacházení. Tyto pravomoci by měly být sesouladěny s obdobnými ustanoveními, obsaženým zejm. v daňových předpisech (viz například v § 110 zákona o dani z přidané hodnoty).

***K bodu XII. Přechodná ustanovení***

V případě, že by došlo k procesně-správním změnám (např. změny ve lhůtách, termínech), předpokládá se toto ošetřit přechodným ustanovením.

***K bodu XIII. Účinnost***

Předpokládá se 12 - 24 měsíční legisvakanční lhůta, aby měly účetní jednotky možnost seznámit se s navrženými změnami a přizpůsobit jim své účetnictví.

Navrhuje se, aby zákon o účetnictví nabyl účinnosti alespoň dvanáct měsíců po vstupu nového zákona v platnost, vždy však od 1. ledna.

# Promítnutí navrhovaného řešení do právního řádu

* *Způsob promítnutí navrhovaného věcného řešení do právního řádu (které zákony a jak budou dotčeny)*

Navrhované věcné řešení se do právního řádu promítne následujícím způsobem

ZRUŠENÍM

a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

b) prováděcích právních předpisů k zákonu o účetnictví

- 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, ve znění pozdějších předpisů,

- vyhlášky 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,

- vyhlášky 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,

- vyhlášky 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,

- 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, ve znění pozdějších předpisů,

- vyhlášky 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, ve znění pozdějších předpisů,

- vyhlášky č. 270/2010 Sb., k inventarizaci majetku a závazků,

* vyhlášky 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,
* vyhlášky č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek,
* vyhlášky č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů,

- 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 smíšení formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

VYDÁNÍM NOVÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

a) zákona o účetnictví,

b) prováděcích právních předpisů k zákonu o účetnictví

- vyhlášky pro podnikatelské a nestátní neziskové organizace,

- vyhlášky ke konsolidované účetní závěrce,

- vyhlášky pro zdravotní pojišťovny,

- vyhlášky k hotovostnímu účetnictví,

- vyhlášky k inventarizaci,

- technické vyhlášky o účetních záznamech,

- vyhláška pro vybrané účetní jednotky

- vyhláška o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku

- vyhláška o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek

c) nařízení/usnesení vlády k úpravě výroční zprávy v jiných právních předpisech.

ZMĚNOU OSTATNÍCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

- zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,

- všech právních předpisů upravujících výroční zprávu.

* *Soulad s ústavním pořádkem České republiky*

Základní meze pro uplatňování právních předpisů stanoví Ústava České republiky a Listina základních práv a svobod.

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být také ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). Kromě toho je nutno dbát i mezí vyplývajících z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

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

* *Soulad se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v EU*

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

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

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

1. Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, ve znění směrnice 2014/95/EU Evropského parlamentu a Rady ze dne 22. října 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami a ve znění směrnice Rady 2014/102/EU ze dne 7. listopadu 2014 o úpravě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků v důsledku přistoupení Chorvatské republiky,
2. Směrnicí Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES ze dne 27. září 2001, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS a 86/635/EHS, pokud se jedná o pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky některých forem společností, bank a ostatních finančních institucí, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
3. Směrnicí Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
4. 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 ze dne 11. března 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi,
5. Směrnice Rady ze dne 13. února 1989 o povinnostech poboček usazených ve členském státě, zřízených úvěrovými a finančními institucemi se sídlem mimo tento členský stát, pokud se jedná o zveřejňování ročních účetních dokladů,
6. Směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států.

* *Soulad s mezinárodními smlouvami, jimiž je ČR vázána*

Mezinárodní smlouvy mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v článku 10 Ústavy České republiky, kde je princip aplikační přednosti mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s mezinárodní smlouvou musí být respektována právě mezinárodní smlouva.

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

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

Detailnější popis dopadu výše zmíněných mezinárodních smluv na návrh věcného záměru zákona o účetnictví je popsán v bodě G. písm. b) tohoto materiálu.

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s těmito mezinárodními smlouvami.

# Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy

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

Navrhovaná právní úprava nemá vyčíslitelné dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty.

* Hospodářský a finanční dopad na podnikatelské prostředí, sociální dopady (dopady na rodiny, sociálně slabší či osoby se zdravotním postižením, národnostní menšiny), dopad na životní prostředí. Navrhované změny zákonného rámce v oblasti účetnictví nemají významný finanční dopad na účetní jednotky. Cílem navrhovaných změn je především posílení naplňování cíle účetnictví. Zlepšení kvality poskytovaných informací se promítne do rozhodovacích procesů uživatelů.

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

* Dopady ve vztahu k rovnosti mužů a žen

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

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

# Dopady na ochranu soukromí a osobních údajů

Navrhované řešení nemá dopad  na soukromí a osobní údaje, protože např. nezesiluje rizikovost pro subjekty údajů tím, že by zavádělo nové zpracování, žádným způsobem neohrožuje soukromí, ani neukládá získávání či zpracovávání osobních údajů.

# Zhodnocení korupčních rizik (CIA)

Obecně lze k navrhovanému věcnému záměru zákona o účetnictví ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést:

**a) Přiměřenost**

Po stránce věcné představuje návrh věcného záměru zejména regulaci práv a povinností v oblasti účetnictví. Tyto lze ukládat pouze na základě zákona. Práva a povinnosti v oblasti účetnictví musí být regulovány právním předpisem o síle zákona jako jediným přiměřeným nástrojem, který nemá alternativu. Z hlediska přiměřenosti zvolené právní úpravy je nutno ji posuzovat skrze kvalitu normativního textu a zhodnocení šíře diskrece, jakou umožňuje.

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

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

**b) Efektivita**

Návrh věcného záměru zákona jako takový nevytváří prostor pro korupční jednání, nicméně jednou z priorit navrhovaného věcného záměru zákona o účetnictví je napomoci snížení motivace ke korupci a snížení korupčních rizik, neboť korupce brání hospodářskému rozvoji a ohrožuje řádné a náležité fungování tržní ekonomiky. Jde o fenomén ovlivňující společnost a ekonomiku a způsobujícím, že podstatnou se stává spolupráce k jejímu předcházení a kontrole. Navrhovaný věcný záměr se snaží účinně předcházet korupčnímu jednání tím, že se snaží jasně a jednoznačně o stanovení práv a povinností účetních jednotek a na druhou stranu zavádí taková sankční opatření, aby porušení těchto povinností bylo dostatečně odrazující.

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

* požadavek na průkaznost, správnost a úplnost účetních záznamů, a
* požadavek na věrný a poctivý obraz.

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

Dále návrh věcného záměru předpokládá určitým způsobem včlenit do zákona koncepční rámec, resp. definice jednotlivých pojmů, principy a zásady, na kterých je účetnictví založeno. Analýza stávajícího stavu totiž ukázala, že dostatečně nevyjádřený koncept způsobuje, že praxe v některých případech postrádá obecná vodítka pro řešení složitých situací, které není možno beze zbytku popsat v právních předpisech, což může v některých případech vytvářet prostor pro korupční jednání. Tím, že nová právní úprava účetnictví bude obsahovat jasný koncepční rámec, který bude harmonizovaný s mezinárodně uznávanými koncepčními rámci (zejména s koncepčním rámcem IFRS nebo IPSAS), s případnými jasně definovanými odchylkami, výjimkami a úlevami, otevře se tak prostor pro aplikační inspiraci IFRS, neboť budou oba tyto systémy navzájem kompatibilní, a to díky založení na stejných konceptech. Přijetí jednoznačných konceptů zároveň povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů a tím tedy i k vyšší právní jistotě. V konečném důsledku může napomoci k odstranění nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví a tím i snížení prostoru pro korupční jednání. Zavedení koncepčního rámce do české účetní legislativy umožní porozumět účetní závěrce a pochopit východiska, na kterých je účetnictví účetní jednotky postaveno. V případech, kdy je výběr daní (základ daně) přímo navázán na účetnictví, by právě koncepční rámec mohl být podpůrným prostředkem při řešení případných nejasností, nesprávností a sporů. V konečném důsledku tak může napomoci k přesnějšímu a spolehlivějšímu výběru daní.

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

Návrh věcného záměru zároveň vychází z požadavků mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána. Jde o:

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

Jedním z výslovných požadavků mezinárodních smluv týkajících se korupce je jasné deklarování nemožnosti provádění účetních zápisů mimo účetní knihy, zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní knihy nebo používání padělaných dokumentů či jejich úmyslná likvidace. Stávající zákon o účetnictví všechny tyto požadavky naplňuje (požadavek na průkaznost, správnost a úplnost), a stejně i návrh věcného záměru s touto úpravou počítá. Tím, že se navrhuje stanovení základních požadavků na primární účetní zápis do účetnictví jako úplného, průkazného, srozumitelného a trvalého systému při zachování systematického a chronologického třídění účetních zápisů dojde k naplnění požadavků těchto smluv a výrazně se sníží možnost úmyslně zkreslovat účetní informace.

Dalším prostředkem snižujícím motivaci ke korupčnímu jednání jsou sankce. V případě sankcí se navrhuje přehodnocení právní úpravy v oblasti správního trestání. Postihy za přestupky by měly přinášet užitek nikoli zbytečnou administrativní zátěž, která zejména u vybraných účetních jednotek, kde se finanční prostředky přelévají pouze v rámci veřejných rozpočtů, zcela postrádá svůj smysl. Navrhuje se pročištění taxativního výčtu přestupků, resp. správních trestů za jejich spáchání a jejich nastavení tak, aby ve svém důsledku přispívaly ke zkvalitnění vedení účetnictví a současně byly i dostatečně odrazujícími například právě při korupčním jednání.

**c) Odpovědnost**

Nezbytným požadavkem v boji proti korupci je i jednoznačné určení odpovědnosti. Návrh věcného záměru stejně jako stávající právní úprava jasně stanoví, že odpovědnost za vedení účetnictví má účetní jednotka. Ve smyslu čl. 33 odst. 2 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS se požaduje, aby se v případě porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví nesly odpovědnost i členové správních, řídících a dozorčích orgánů účetní jednotky. V případě svěřenských fondů nebo účetních jednotek bez právní osobnosti mají odpovědnost za vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky a naplnění všech povinností vyplývajících ze zákona jejich správci, administrátoři, obhospodařovatelé či jiné osoby, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis.

**d) Kontrolní mechanismy**

Za jeden z kontrolních mechanismů lze považovat povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato povinnost vyplývá ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Účetní závěrka účetní jednotky by měla podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

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

# Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Návrh nepředpokládá dopady na bezpečnost nebo obranu státu.

1. Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2018/815 ze dne 17. prosince 2018, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES, pokud jde o regulační technické normy specifikace jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv (Text s významem pro EHP) [↑](#footnote-ref-2)