



**Ministerstvo financí
ČESKÉ REPUBLIKY**

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
A. 1	Význam účetnictví	3
A. 2	Stávající struktura právních předpisů v oblasti účetnictví	5
A. 3	Přehled vybraných právních předpisů s vazbou na zákon o účetnictví.....	6
B.	Zhodnocení stávající právní úpravy.....	16
C.	Návrh věcného řešení	19
C. 1.	Schéma nové soustavy právních předpisů v oblasti účetnictví	19
C. 2	Ke koncepčnímu rámci.....	24
C. 3	Struktura nového zákona o účetnictví.....	28
C. 4	Detailně k nové struktuře zákona o účetnictví.....	32
D.	Promítnutí navrhovaného řešení do právního řádu	71
E.	Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy.....	74
F.	Dopady na ochranu soukromí a osobních údajů	74
G.	Zhodnocení korupčních rizik (CIA).....	74
H.	Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu	77

A. 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 předpisů (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.

A. 1 Význam účetnictví

Hlavním úkolem „finančního“ účetnictví je věrně zobrazit ekonomickou situaci dané účetní jednotky. Mělo by vytvářet prostor jak pro objektivní předvídaní 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:

- a) 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:

- a. vlastníci účetní jednotky - zájem např. o rentabilitu vložených prostředků, vhodnost majetkového podílu,
 - b. věřitelé - zájem např. o disponibilitu peněžních prostředků, likviditu, solventnost nebo dlouhodobou prosperitu,
 - c. vedení účetní jednotky - zájem např. o velký rozsah informací potřebných k naplnění odpovědnosti za řízení,
 - d. zaměstnanci účetní jednotky - zájem např. o finanční stabilitu podniku k úhradě jejich mzdových a jiných nároků,
 - e. zákazníci účetní jednotky, tj. odběratele - zájem např. o běžnou finanční situaci, ale i budoucí výhled,
 - f. potenciální investoři - zájem např. o míru výnosnosti nebo riziko investování,
 - g. vláda a orgány státní správy - zájem např. o informace o řízení finanční, dotační a daňové politiky či statistické ukazatele,
 - h. burza cenných papírů - potřeba přesně zákonem vymezených informací pro organizování obchodů s cennými papíry,
 - i. konkurenční podniky - zájem např. o informace pro srovnání, ale i pro úvahy o kontrole či převzetí podniku,
 - j. 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,
 - k. analytici a ratingové agentury.
- b) Dispoziční funkce - informace z účetnictví slouží jako podklad pro další rozhodování o řízení účetní jednotky.
 - c) Kontrolní funkce - informace z účetnictví přispívají k ochraně majetku.
 - d) Důkazní funkce - účetnictví může sloužit jako důkazní prostředek při vedení správních řízení a případně soudních sporů.
 - e) 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.

A. 2 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 pojišťovny, 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.

A. 3 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.**, Zákon stanoví bankám a pobočkám zahraničních bank

o bankách, ve znění pozdějších předpisů

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

zákon č. 151/1997 Sb.,

Zákon stanoví jiné způsoby oceňování majetku a služeb,

- o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů** přičemž stanoví oceňování 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. 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 rozvalu 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,

**zákon č. 93/2009 Sb.,
o auditorech, ve
pozdějších předpisů**

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 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

Zákon stanoví povinnost tuzemské pojišťovně, tuzemské

pojišťovnictví

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. Zasláná 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 jednatelem 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.

B. 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 návržení 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 78/6660/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“), 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. Aktuálně je však značnou neznámou budoucí vývoj projektu evropských účetních standardů (EPSAS) realizovaného Evropskou komisí – Eurostatem. Dosavadní prezentace však naznačují možnost pro členské státy nepodílet se a neúčastnit se přímo vývoje a implementace těchto standardů. Místo toho by bylo umožněno směřovat či přímo implementovat mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS). V obou variantách však nelze vyloučit, že ze strany EU bude v blízké době rozhodnuto o povinné implementaci některé z těchto nadnárodních sad účetních standardů pro organizace veřejného sektoru ve všech členských státech. V takovémto případě by významná novelizace závazných právních předpisů v oblasti účetnictví veřejného sektoru byla nezbytná, a to v rozsahu, který v tomto okamžiku v žádném případě nelze předem odhadnout.

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.

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 plně akruální či 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. Účetní data nejsou ani dnes vytěžována pro celou řadu potřeb, pro které by se obecně mohla velmi hodit či je dokonce možné je považovat za nezbytné, například v mezinárodním porovnávání s jinými státy Evropy a světa. Dnes již existují reální uživatelé poptávající konkrétní ekonomické informace. Tato poptávka je průběžně mapována, aby, pokud se to ukáže jako účelné a efektivní s účinností celé nové účetní legislativy, bylo možné připravit především optimalizovanou strukturu účetní závěrky a s tím spojené snížení administrativní zátěže, především u malých vybraných účetních jednotek (např. diskuze o snížení frekvence sestavování účetní závěrky), nebo detailnější procesní pravidla pro zveřejňování účetních závěrek způsobem uživatelsky přívětivějším, současně zajišťující i nejvyšší možnou míru validity zveřejňovaných dat. Tyto faktory by mohly vést k vyšší míře včasnosti, správnosti, úplnosti a průkaznosti účetních dat o finanční situaci a finanční výkonnosti jednotlivých vybraných účetních jednotek, tedy i báze konsolidovaných účetních výkazů sestavovaných za Českou republiku.

V případě potřeby sladění s některými novými terminologickými ustanoveními v novém zákoně by bylo účelné jejich dopad zohlednit i prováděcími právními předpisy. Tím by byla zvýšena právní jistota účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) v otázce dopadu nového zákona na tyto subjekty. Zvýšení jistoty při naplňování jednotlivých předpisů účetními jednotkami veřejného sektoru (vybranými účetními jednotkami) by také bylo možné dosáhnout některými technickými úpravami formulací pro stávající účetní metody (včetně oceňování) a postupy účtování nebo přípravou zvláštního koncepčního dokumentu, jehož údajná absence již byla zmíněna kontrolním závěrem Nejvyššího kontrolního úřadu z kontrolní akce č. 17/36.

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

C. 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, 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 metodou, použije se tato metoda,
2. není-li účetní případ upraven, použije se obdobná metoda, pokud vykazuje srovnatelné znaky s obdobně upravenou účetní metodou,
3. účetní jednotka zvolí vlastní účetní postup, jde-li o účetní případ účetní metodou neupravený nebo nepodobající se jinému obdobnému účetnímu případu. Vlastní postup účetní jednotky by měl dodržovat obecné koncepční prvky (cíl, definice, účetní zásady).

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 o 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.

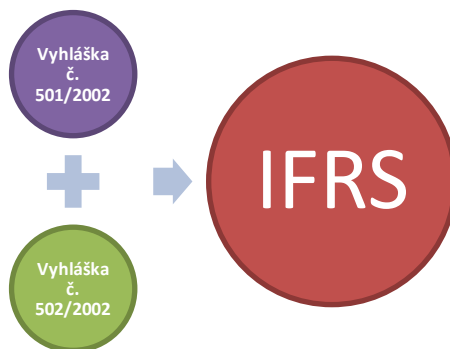


Současně byla provedena analýza stávající úpravy účetnictví, jejíž součástí bylo i posouzení stávajícího rozsahu zákona o účetnictví i počtu prováděcích předpisů. Výsledkem tohoto posouzení je návrh nového uspořádání právních předpisů v oblasti účetnictví tak, aby toto uspořádání lépe odráželo reálné 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 účetních 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. 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.

C. 2 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 přesnějšimu a spolehlivějšimu výběru daní odstraněním nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví.

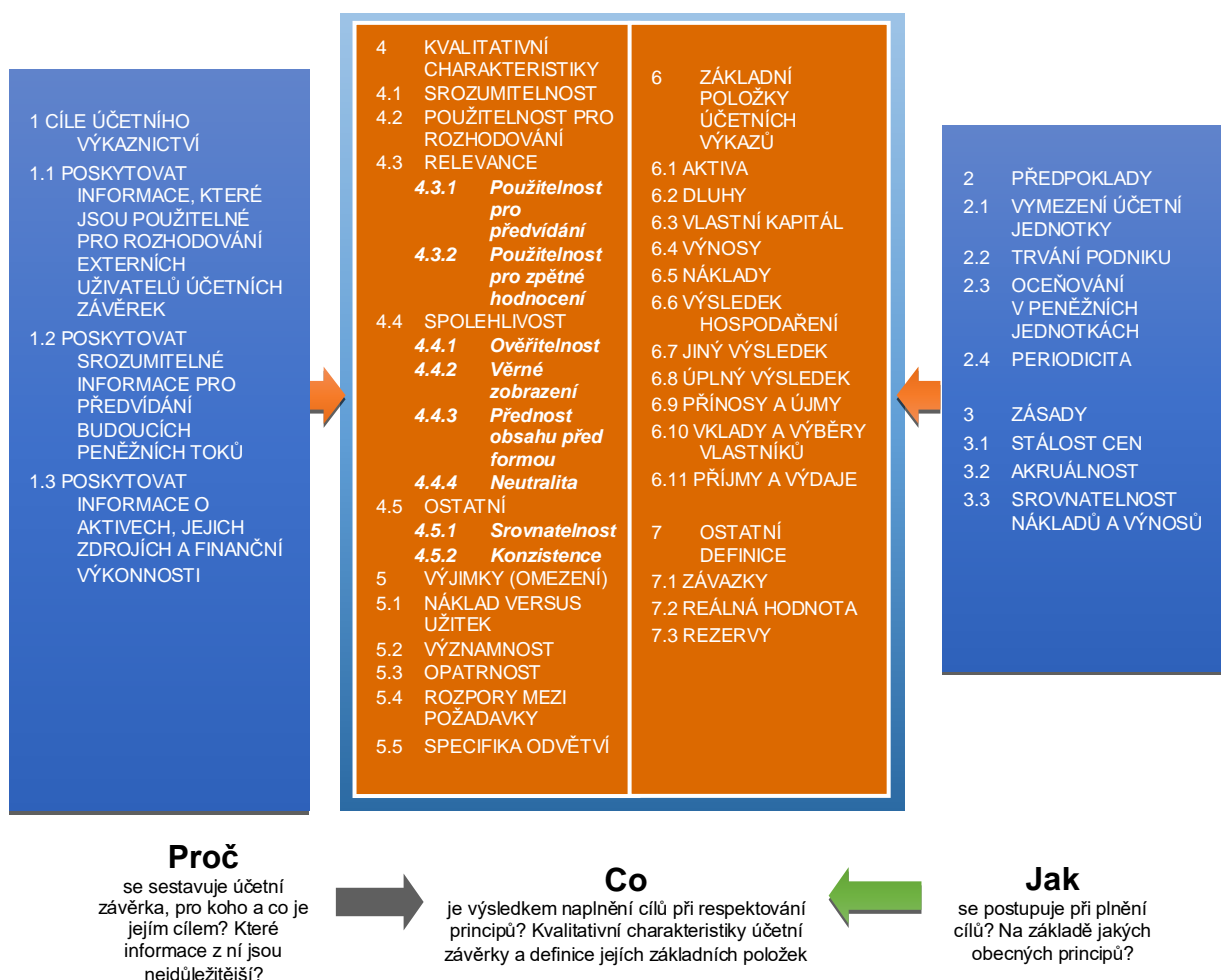
Vnitřní konzistence nové koncepce bude zajištěna jeho následující strukturou, která respektuje logiku postupu od obecného ke konkrétnímu (stále však na úrovni konceptů, nikoli pravidel):

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



Dále se z důvodu zlepšení přehlednosti nového zákona o účetnictví navrhuje 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, případně jako součást věcného záměru nového zákona o účetnictví či 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.

C. 3 Struktura nového zákona o účetnictví

I. Úvodní ustanovení

1. Předmět úpravy (působnost)

- i. 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 společnosti (*dle směrnice*)
 2. nestátní neziskové organizace
 3. vybrané účetní jednotky
- vii. Rozsah vedení účetnictví (*podvojně, hotovostní*)
- viii. Použití mezinárodních účetních standardů

2. 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 (*kompensace*)
4. Vymezení prvků účetní závěrky (*vymezení pro podnikatele, NNO, vybrané účetní jednotky*)
- i. Aktivum
 - ii. Vlastní kapitál/Vlastní jmění
 - iii. Náklady
 - iv. Výnosy
 - v. Výsledek hospodaření

II. 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 konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku
 - ii. Předávání účetních záznamů pro potřeby státu

III. 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
 - i. 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 (*rezervy*)
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 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. Přejícná ustanovení

XIII. Účinnost

C. 4 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
- 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.).

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

Současně se navrhuje v souladu s požadavkem směrnice 2013/34/EU, aby členové správních, řídicích a dozorčích orgánů účetní jednotky měli kolektivní odpovědnost, že účetní závěrka, zpráva vedení účetní jednotky, výkaz o správě a řízení podniku a přehled nefinančních informací 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/EHS 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. Nedochozí 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 vyhnouti 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 to i u NNO, 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.

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. Je však možné využít stávajícího rozdělení vybraných účetních jednotek podle toho, zda mají povinnost sestavovat Pomocný analytický přehled (dále jen „PAP“), jehož klíčovým uživatelem je Eurostat a je také klíčovým zdrojem dat pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku. U vybraných účetních jednotek, které PAP nesestavují, je diskutována možnost zjednodušení na bázi pouze sestavování „roční“ účetní závěrky (řádné). Vznikly by tak pouze dvě kategorie účetních jednotek, které velmi dobře odpovídají stávajícím požadavkům uživatelů informací z účetních závěrek. Další zjednodušení pro účetní jednotky nesestavující PAP, na bázi nepoužití některých účetních metod či postupů účtování se pak jeví jako nevhodné, neboť by došlo k tříštění pravidel pro subjekty, které jsou v principu svojí činností a smyslem existence velmi homogenní. Touto kategorizací a na ni navázaným vynecháním mezitímních účetních závěrek u účetních jednotek nesestavujících PAP by nedošlo ke zvýšení administrativní zátěže u účetních jednotek sestavujících PAP. Došlo by však ke snížení administrativní zátěže u účetních jednotek nesestavujících PAP, kterých je z hlediska absolutního počtu drtivá většina. Dále by u uvedených účetních jednotek mohl být kladen větší důraz na sestavování roční účetní závěrky a její vypovídací schopnost, a to nejen při metodické podpoře, ale především uvnitř účetních jednotek.

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 navrhuje 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) podvojně účetnictví a
- b) jednoduché účetnictví.

Zatímco systém podvojně 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 diferenciaci 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 podvojně účetnictví. Požadavky na samotné vedení podvojněho 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.

Podvojně 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 diferenciací 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 nespádají do působnosti směrnice 2013/34/EU (např. NNO).

V případě NNO, které vedou podvojně 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 nadačního 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 diferenciací 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.

<u>Druh účetní jednotky</u>	<u>Kategorie</u>	<u>Návrh na minimální požadavek rozsahu vedení účetnictví</u>
Podnikatelský sektor		
<i>Podnikající fyzické osoby</i>	<i>Nejsou účetní jednotkou</i>	Daňová evidence
	<i>Jsou účetní jednotkou</i>	Hotovostní (jednoduché) účetnictví
<i>Podnikatelé (nefinanční sektor)</i>	<i>Mikro</i>	Podvojně účetnictví s úlevami pro výkaznictví mikro účetní jednotky
	<i>Malá</i>	
	- <i>neauditovaná</i>	Podvojně účetnictví s úlevami pro výkaznictví malé účetní jednotky
	- <i>auditovaná</i>	Podvojně účetnictví v plném rozsahu
	<i>Střední</i>	Podvojně účetnictví v plném rozsahu
	<i>Velká</i>	Podvojně účetnictví v plném rozsahu
	<i>Přijata na regulovaný trh</i>	IFRS
<i>Pobočky zahraničních korporací</i>		Podvojně účetnictví, zveřejňují účetní závěrku centrály
<i>Finanční instituce</i>		
- <i>banky</i>		IFRS - EU
- <i>družstevní záložny</i>		IFRS - EU
- <i>pojišťovny</i>		IFRS - EU
- <i>zajišťovny</i>		IFRS - EU
- <i>penzijní společnosti</i>		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		Podvojně 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.)		Podvojně účetnictví s úlevami pro výkaznictví
Nadační fondy		Podvojně účetnictví s úlevami pro výkaznictví
Společenství vlastníků jednotek		Podvojně účetnictví s úlevami pro výkaznictví
Ústavy		Podvojně účetnictví s úlevami pro výkaznictví
Český rozhlas		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Česká televize		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Evropská seskupení pro územní spolupráci		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Garanční systémy a fondy *		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Nadace		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Politická hnutí		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Politické strany		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Profesní komory		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Speciální a smíšené obchodní komory		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Školské právnické osoby		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Veřejné vysoké školy		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Veřejné výzkumné instituce		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Vinařský fond		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
Zájmová sdružení právnických osob (z.s.p.o.)		Podvojně 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 společnostmi 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.

Rozsah informací uváděných v příloze v účetní závěrce by mohl napomoci správě daní dotvořit si ucelený obraz o aktivech a dlužích 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
- 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 něž 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 vyrovnaní 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 (např. důslednější zohlednění „performance obligation“ v účtování o transferech). 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. Panuje nejasnost ohledně vývoje projektu evropských účetních standardů pro veřejný sektor (EPSAS) realizovaného Evropskou komisí – Eurostatem, nicméně je nutno počítat s touto možností a s případným úkolem pro členské státy účastnit se vývoje EPSAS. Dosavadní prezentace Evropské komise však zatím umožňují členským státům nepodílet se a neúčastnit se přímo vývoje a implementace EPSAS.

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 roztrženy 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 (*kompence*)** – podle této zásady nelze (až na výjimky stanovené prováděcím právním předpisem) vzájemně zúčtovat 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, 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, 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 přihlídnout 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.

Naopak u účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek), kde mezitímní účetní závěrka je již řadu let povinností, je její význam spíše menší a váže především na sestavení PAP u účetních jednotek, které tuto povinnost mají.

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
- c) 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 zkráceném 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 pro ni efektivní a tato měna je převažující pro její transakce.

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 konsolidované účetní závěrky státu.

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.

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 obrátu a průměrného počtu zaměstnanců stanovených na konsolidovaném základě.

V souladu se směrnicí 2013/34/EU se navrhuje, aby účetní jednotky měly možnost, při stanovení velikosti skupiny, navýšit hraniční hodnoty pro aktiva celkem a roční úhrn obrátu 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. i. 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 stranu 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 konsolidovaných 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.

Otázkou je možnost zvýšení významu předávání účetní závěrky do CSÚIS, tj. v případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) by se za zveřejnění účetní závěrky považoval okamžik jejího předání do CSÚIS.

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 vykázt 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 vykázt 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.

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.

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku, příp. znehodnocení aktiva. Zobrazují negativní důsledek některých transakcí a událostí, které mohly být, ale také vůbec nemusely být ovlivněny samotnou účetní jednotkou. V jejich důsledku dochází ke snížení budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva.

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. aktuální 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. Použití kurzů pro přepočtení 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. podvojný 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 roztržštěné 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 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.

V A R I A N T A I

Prováděcí právní předpis stanoví směrnou účtovou osnovu pro jednotlivé skupiny účetních jednotek (s výjimkou účetních jednotek 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), která bude nutná k sestavení účetní závěrky od těchto účetních jednotek požadované. Účtový rozvrh účetní jednotky bude muset být sestaven na základě této směrné účtové osnovy.

Tato varianta bude v nové právní úpravě využita pro účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky) s cílem sjednotit a standardizovat podklady pro sestavení konsolidované účetní závěrky státu.

V A R I N T A II

Zákon se pro NNO omezí na požadavek, aby účtový rozvrh strukturovala účetní jednotka tak, aby na jeho základě bylo možno účetní závěrku v souladu se zákonem sestavit. Minimální rozsah účtového rozvrhu by tak měl vázat na jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

V takovém případě by bylo vhodné, aby doporučená směrná účtová osnova pro NNO byla navržena buď formou účetního standardu, nebo odbornými profesními organizacemi; její nezávaznost by však podpořila vytvoření efektivního podnikatelského prostředí pro zahraniční investice.

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 a archeologické nálezy.

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 rámeček, 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 dlužích/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 společnostmi. 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 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“ pojem „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 zkraslování 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 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 setrávat na současném velmi kazuistickém přístupu. Výrazný (nikoliv však likvidačního charakteru) správní trest by měl následovat především za takové porušování práva na úseku účetnictví (nenaplnuje-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 trvajících 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.

K bodu XII. Přejídná ustanovení

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

D. 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 pojišťovny, 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. 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.

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 mezi vyplývajících z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

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

- 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:

- a) 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,
- b) Směrnicí Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí,
- c) Směrnicí Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
- d) Nařízením Evropského parlamentu ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů.

- 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.

E. 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.

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.

F. 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.

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

H. Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Návrh nepředpokládá dopady na bezpečnost nebo obranu státu.



Ministerstvo financí
ČESKÉ REPUBLIKY

Hodnocení dopadu regulace (RIA) k návrhu věcného záměru zákona o účetnictví

SHRnutí ZÁVĚREČNÉ ZPRÁVY RIA

1. Základní identifikační údaje	
Název návrhu: zákon o účetnictví	
Zpracovatel / zástupce předkladatele: Ministerstvo financí	Předpokládaný termín nabytí účinnosti, v případě dělené účinnosti rozveďte <i>01.202X</i> Nabytí účinnosti alespoň dvanáct měsíců po vstupu nového zákona v platnost, vždy však od 1. ledna následujícího kalendářního roku
Implementace práva EU: Ne	
2. Cíl návrhu zákona	
Nová právní úprava by měla být vybudována na základě koncepčního rámce, který se v co největší míře stane „psaným“ rámcem, což umožní lépe reagovat na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví. Zároveň však bude uživatelsky komfortní pro účetní jednotky samotné i pro uživatele účetních informací. Dojde ke zpřehlednění legislativní úpravy s ohledem na kompatibilitu s právem EU, zvýšení vypovídací schopnosti účetnictví, snížení administrativní zátěže a bude zjednodušena možnost digitalizace účetnictví.	
3. Agregované dopady návrhu zákona	
3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: Ne	
<i>Návrh nemá vyčíslitelné dopady na státní rozpočet ani ostatní veřejné rozpočty.</i>	
3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost ČR: Ano	
<i>Sjednocení některých účetních operací s vazbou na mezinárodní úpravu přispěje ke zvýšení konkurenceschopnosti dotčených jednotek, omezí překážky volného pohybu zboží, práce i kapitálu a tím přispěje ke zvýšení celkové konkurenceschopnosti podnikatelského prostředí.</i>	
3.3 Dopady na podnikatelské prostředí: Ano	
<i>Navrhovaná právní úprava předpokládá ve svém důsledku snížení administrativní náročnosti vedení účetnictví podnikatelů, zvýšení vypovídací schopnosti pro všechny uživatele a v neposlední řadě také elektronizaci účetnictví za účelem zpřehlednění a zjednodušení vedení účetnictví.</i>	
3.4 Dopady na územní samosprávné celky (obce, kraje): Ano	
<i>Navrhovaná právní úprava předpokládá pouze minimální dopady na územní samosprávné celky z důvodu, že již v minulých letech proběhla tzv. účetní reforma veřejných financí. Předpokládané dopady souvisí zejména s elektronizací účetnictví za účelem zpřehlednění a zjednodušení vedení účetnictví.</i>	
3.5 Sociální dopady: Ne	
3.6 Dopady na spotřebitele: Ne	
3.7 Dopady na životní prostředí: Ne	
3.8 Dopady ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti žen a mužů: Ne	
3.9 Dopady na výkon státní statistické služby: Ne	
3.10 Korupční rizika: Ne	

Navrhovanou právní úpravou se nepředpokládá zvýšení míry korupčních rizik, zákon není procesním předpisem, který by umožňoval ve větší míře vstup orgánů státní správy do jeho aplikace a tudíž prostor pro vznik korupčních rizik je minimální.

3.11 Dopady na bezpečnost nebo obranu státu: Ne

Obsah

1. Důvod předložení a cíle	82
1.1 Název	82
1.2 Definice problému	82
1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti	84
1.4 Identifikace dotčených subjektů	86
1.5 Popis cílového stavu	89
1.6 Zhodnocení rizika	93
2. Návrh variant řešení	97
2.1. Návrh variant právního řešení	97
2.2 Návrh variant věcného řešení	105
3. Vyhodnocení nákladů a přínosů	126
3.1 Identifikace nákladů a přínosů	126
3.2 Náklady	126
3.3 Přínosy	127
3.4 Vyhodnocení nákladů a přínosů variant	127
4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení	188
5. Implementace doporučené varianty a vynucování	189
6. Přezkum účinnosti regulace	190
7. Konzultace a zdroje dat	190
Konzultace	190
Zdroje dat	192
8. Kontakt na zpracovatele RIA	192
9. Přehled použitých zkratk	192

1. Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Hodnocení dopadu regulace (RIA), podle Obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace schválené usnesením vlády ze dne 14. prosince 2011 č. 922, usnesením vlády ze dne 8. ledna 2014 č. 26 a usnesením vlády ze dne 3. února 2016 č. 76 k návrhu věcného záměru zákona o účetnictví.

1.2 Definice problému

V rámci ekonomického života subjektů dotčených vedením účetnictví dochází k mnoha novým situacím (účetním případům), které nelze jednoduše podřadit pod stávající systém pravidel. Účetnictví je však systém zobrazující ekonomickou realitu formalizovaným způsobem tak, aby umožnil uživateli jeho výstupů (zejména účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek) dělat správná rozhodnutí. Z tohoto důvodu prochází účetnictví nejen v Evropě, ale i na celém světě neustálým vývojem. Na tento vývoj reaguje též účetní věda a v neposlední řadě by na něj měly reagovat i právní předpisy upravující účetnictví. Současně se rozšiřuje i paleta účetních jednotek s tím, jak jsou do národních právních předpisů inkorporovány prvky nejlepší obchodní praxe. Jako příklad lze z posledních let uvést vývoj v oblasti práva investičních společností nebo svěřenské fondy („trusty“). Nelze též pominout i dynamický rozvoj subjektů působících v neziskové sféře.

Hlavním úkolem účetnictví je věrně a pravdivě zobrazit ekonomickou situaci dané účetní jednotky. Účetnictví poskytuje informace o stavu a pohybu majetku/aktiv a jeho zdrojů, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření předmětné účetní jednotky. Je třeba také upozornit, že informace z „finančního“ účetnictví využívá tzv. manažerské účetnictví pro další interní potřeby při řízení účetní jednotky. Cílem však není a ani nebude oblast manažerského účetnictví jakýmkoli způsobem řešit a regulovat.

Má-li Česká republika zajistit srovnatelnost informací vykazovaných účetními jednotkami v její jurisdikci, musí dokázat reagovat i na mezinárodní trendy. V oblasti regulace nabývají na stále větším významu mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS), které reflektují aktuální mezinárodní trendy a případně též i ekonomický vývoj. Jako příklad lze uvést reakci *IFRS 9 – Finanční nástroje* na celosvětovou dluhovou krizi z roku 2008.

Nebylo by vhodné, aby právní předpisy upravující účetnictví vytvářely překážku pro volný trh zboží, služeb a kapitálu, případně snižovaly konkurenceschopnost nebo jakkoli diskvalifikovaly rezidenty na evropském nebo celosvětovém trhu. Je proto žádoucí, aby soustava právních předpisů v oblasti účetnictví nezůstala zastaralá a nevyhovující aktuálním požadavkům uživatelů výstupů z účetnictví.

1.2.1 Popis současného stavu

Cílem této podkapitoly je nastínit současný stav v oblasti účetnictví v České republice, a to i z hlediska práva EU. Analýza současného stavu byla zpracována v souhrnném materiálu „*Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020 - 2030*“. Tento souhrnný diskuzní materiál vznikl v rámci odborné pracovní skupiny při Ministerstvu financí, jejímž cílem bylo shrnutí stávajícího stavu základních okruhů problematiky v oblasti účetnictví.

Jak již bylo zmíněno, účetnictví prochází, nejen v České republice, neustálým vývojem a je nutno na tento vývoj reagovat. Dílčí novely zákona o účetnictví, případně prováděcích právních předpisů, které měly za cíl přizpůsobit účetnictví potřebám praxe, nebyly provázeny související úpravou koncepčních východisek. Došlo tak v některých případech i k rozporům mezi pravidly a koncepty/principy. Tuto nekonzistenci lze například spatřovat u

- oceňování dlouhodobých pohledávek a dluhů v nominální hodnotě, které způsobuje zkreslené vykazování z důvodu časové hodnoty peněz a také vede k nekonzistentnímu účtování různých forem dluhů, a
- definice výnosu, jejíž absence znemožňuje systematický přístup k vykazování prodejeů na základě složitě strukturovaných smluv nebo smluv o zhotovení, které trvá po několik účetních období.

Otázkou tak není, zda by nová právní úprava účetnictví měla mít koncepční rámec, ale jaké parametry by tento koncepční rámec přesně měl mít. Přijetí jednoznačných konceptů by mělo vést mimo jiné ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím tedy i k vyšší právní jistotě. V konečném důsledku může napomoci k přesnějším a spolehlivějším výběru daní odstraněním nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví.

Stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují výslovně popis toho, co se obvykle uznává za celistvý koncepční rámec účetnictví. Současný stav lze tak označit za koncepčně nevyhovující. Nelze však říci, že by právní úprava neobsahovala žádné vyslovené či nevyslovené koncepty. Za účetní zásady a principy se obecně považuje soubor pravidel, která jsou imanentní účetnictví, jako způsobu zachycení ekonomické reality formalizovaným a předvídatelným způsobem. Účetní jednotky se těmito zásadami a principy řídí při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky bez ohledu na to, zda si to uvědomují či nikoli. Za stěžejní principy, výslovně v zákoně o účetnictví uvedené, se považují

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

Tyto principy jsou dále doplněny zásadou stálosti účetních metod, vedení účetnictví v české měně, zákazem kompenzace a v neposlední řadě zásadou přednosti obsahu nad formou. Účetní závěrka je postavena na principech spolehlivosti, srovnatelnosti, srozumitelnosti a významnosti. Mezi nevyslovené koncepty patří zejména předpoklad stálosti cen. V českých právních předpisech v oblasti účetnictví nejsou obsaženy definice základních pojmů, jako jsou například aktiva, náklady nebo výnosy a řada kvalitativních prvků.

Obecné účetní zásady tvoří stavební kámen celého účetnictví. Jedině jejich plným dodržováním jsou účetní jednotky schopny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Systém účetnictví je v České republice upraven zákonem o účetnictví a na něj navazujícími prováděcími právními předpisy. Soustavu právních předpisů upravujících účetnictví doplňují České účetní standardy, které mají v případě podnikatelských účetních jednotek a nestátních neziskových organizací doporučující charakter. Naopak v případě účetních jednotek ve veřejném sektoru jsou závazné.

Zákon o účetnictví 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.

Prováděcí právní předpisy blíže upravují zejména uspořádání, obsahové vymezení a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, 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, jejichž cílem je dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro 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 od těchto standardů mohou odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Od vydání zákona o účetnictví v roce 1991 se struktura právních předpisů v oblasti účetnictví změnila. Úprava účetnictví v době vydání zákona o účetnictví byla obsažena v

- zákonu o účetnictví a
- metodických opatření vydávaných Ministerstvem financí.

Tato opatření byla vydávána na základě zákonného zmocnění a upravovala postupy účtování a uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek.

V roce 2000 byla přijetím zákona č. 492/2000 Sb., s účinností od 1. ledna 2001 zahájena první větší reforma účetnictví. Důvodem této reformy byla harmonizace českého právního řádu s právem EU. Do českého právního řádu bylo nutné transponovat příslušné směrnice EU a tím muselo zcela nevyhnutelně dojít i ke změně ve struktuře právních předpisů v oblasti účetnictví. Ustanovení směrnic EU bylo a stále je nutno převádět do právních předpisů. Vydávaná opatření Ministerstva financí však právními předpisy nebyla. Reforma byla ukončena přijetím zákona č. 353/2001 Sb. a prováděcích právních předpisů k zákonu o účetnictví, s účinností od 1. ledna 2002. Dále bylo nezbytné určitým způsobem ošetřit i některé metodické postupy, které však nemohly být řešeny na úrovni zákona nebo prováděcích vyhlášek. Proto novela zákona o účetnictví obsahovala i zmocnění k vydání Českých účetních standardů. To vše nakonec vyústilo ve změnu struktury právních předpisů v oblasti účetnictví.

Vytvoření nového zákona o účetnictví a navazujících 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.

Účetnictví, zejména obchodních společností, je upraveno právem Evropské unie. Konkrétně se jedná o

- 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,
- směrnici Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS),
- směrnici Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/647/EHS),
- směrnici 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),
- směrnici Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU 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.

Účetnictví, resp. sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky je dále upraveno nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (dále jen „nařízení č. 1606/2002“). Seznam mezinárodních účetních standardů přijatých EU pro sestavení účetní závěrky, resp. konsolidované účetní závěrky je vydáván formou přímo použitelného předpisu - nařízením Komise EU. Tím základním nařízením je nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. Toto nařízení je neustále doplňováno/novelizováno dalšími nařízením postupně tak, jak se přijímají další mezinárodní účetní standardy.

V případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) byla mezi lety 2007 a 2010 připravena a od roku 2010 také spuštěna tzv. účetní reforma veřejných financí. Ta znamenala významnou modernizaci systému účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek), a to z hlediska obsahového i technologického. Byly zavedeny principy a zásady IPSAS a IFRS. Dále byl plně aplikován akruální princip a další všeobecně uznávané účetní principy a metody. Účetní reformou v oblasti veřejných financí došlo ke sjednocení používání účetních metod a výkaznictví u účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek), tj. cca u 18 000 účetních jednotek. Dále byl spuštěn Centrální systém účetních informací státu pod správou Ministerstva financí, který umožňuje nepřetržitý, dálkový a velmi uživatelsky přívětivý přístup k primárním datům z ekonomických, především účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) komukoliv na světě prostřednictvím webové aplikace Monitor MFČR¹. Nedojde-li k rychlému vývoji v této oblasti na úrovni Evropské unie, nepředpokládá se v případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) žádná další reformní změna, neboť se nejeví jako potřebná.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

Návrh nové právní úpravy bude mít dopad především na účetní jednotky. Současně se však dotkne všech uživatelů, kteří využívají informace, které účetnictví poskytuje. Je zcela zřejmé, že tyto dvě skupiny se budou prolínat.

1.4.1 Účetní jednotky

Stávající znění zákona o účetnictví definuje účetní jednotku taxativním výčtem v ustanovení § 1 odst. 2 následovně:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví,

¹ <http://monitor.statnipokladna.cz/2019/>

pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,

c) organizační složky státu,

d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,

e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,

f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,

g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),

h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,

i) svěřenské fondy podle občanského zákoníku,

j) fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření,

k) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo

l) ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Účetní jednotky lze rozdělit do následujících skupin

- podnikatelé – tato skupina zahrnuje širokou škálu účetních jednotek od mikro účetních jednotek až po velké účetní jednotky. Tato skupina zahrnuje jak podnikající fyzické, tak i právnické osoby. Z hlediska předmětu činnosti sem spadají podnikatelé např. z oblasti průmyslu, zemědělství, ale např. účetní jednotky z oblasti finančního trhu, jako jsou banky, investiční společnosti nebo fondy, penzijní společnosti nebo fondy, pojišťovny, apod. (viz příloha č. 1),
- nestátní neziskové organizace – jedná se o účetní jednotky, jejichž prvotním cílem není podnikatelská činnost. Jde o velmi nesourodou skupinu účetních jednotek, a to vzhledem jak k jejich velikosti, tak i oblasti jejich činnosti, (viz příloha č. 2),
- zdravotní pojišťovny,
- účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky), (viz příloha č. 3),

- organizační složky zahraničních subjektů, které na území České republiky provozují podnikatelskou činnost - podle stávajícího zákona o účetnictví jsou tyto organizační složky účetní jednotkou.

V rámci těchto skupin jsou i účetní jednotky, které nemají právní osobnost. Jedná se například o svěřenské fondy nebo investiční fondy bez právní osobnosti.

Snahou věcného záměru zákona o účetnictví je, aby pro jednotlivé skupiny účetních jednotek byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví optimalizovány a zjednodušeny. Snahou navrhované diferenciací 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 malých a středních účetních jednotek, a naopak dosažení vyšší transparentnosti u kótovaných účetních jednotek a dalších největších a nejvýznamnějších korporací a skupin, které mají dostatečné finanční a personální zdroje a jejich vyšší náklady budou plně kompenzovány vyšším užitekem pro rozsáhlou skupinu uživatelů těchto informací.

1.4.2 Uživatelé účetních informací

Jednou ze základních funkcí účetnictví je jeho informační funkce. Účetnictví poskytuje informace o stavu účetní jednotky, jejím výsledku hospodaření a finanční situaci všem zainteresovaným uživatelům účetních informací. Mezi uživatele účetních informací můžeme zejména zahrnout

- vlastníky/zakladatele účetní jednotky,
- věřitele (zejména banky, držitele emitovaných dluhopisů atd.), vedení účetní jednotky včetně managementu veřejnoprávních korporací (např. zřizovatelé příspěvkových organizací),
- zaměstnance,
- zákazníky,
- potenciální investory,
- vládu a orgány státní správy,
- konkurenční podniky,
- veřejnost (např. daňové poplatníky),
- ratingové agentury,
- mezinárodní organizace a instituce (např. EU, MMF, EBRD),
- kontrolní orgány.

Tyto uživatele samozřejmě zajímají i různé informace. Veřejnost (občany) zajímají informace o nakládání s veřejnými prostředky a hospodaření státní správy a samosprávy. Orgány místní samosprávy budou zajímat informace, které se vztahují k finanční situaci účetní jednotky a možnostem následného použití peněžních prostředků. Vlastníky podniku bude zajímat rentabilita vložených prostředků a pro vládu a orgány státní správy budou důležité informace o řízení finanční, dotační a daňové politiky či statistické ukazatele.

Je proto snahou předkládaného věcného záměru zákona o účetnictví, aby nová právní úprava v oblasti účetnictví zajistila, že účetnictví účetních jednotek bude věrně a pravdivě zobrazovat ekonomickou situaci dané účetní jednotky. Na druhou stranu však bude pro uživatele těchto informací právní úprava v oblasti účetnictví přívětivá a komfortní.

Díky silnému důrazu na aplikaci aktuální báze do účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) mají jejich účetní závěrky dnes značný informační potenciál. Je otázkou, zda stávající míře uživatelské poptávky po ekonomických datech účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) by nemohlo být ještě více vyhověno určitou optimalizací formátu a rozsahu závazných vzorů účetních závěrek, resp. jejich zpřehledněním. Stejně tak je otázkou určité upřesnění stávajících závazných legislativních pravidel pro samotné účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky), které by reagovalo na aktuální potřeby odborné veřejnosti.

1.5 Popis cílového stavu

Smyslem účetnictví je sloužit informačním potřebám uživatelů tak, aby se na základě takto získaných informací mohly ekonomicky rozhodovat. Cílem navrhované právní úpravy by mělo být vytvoření takové nové soustavy právních předpisů upravujících účetnictví, která bude lépe reagovat na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví. Zároveň však bude uživatelsky komfortní jak pro účetní jednotky samotné, tak i pro uživatele účetních informací.

Navrhovaná právní úprava cílí zejména na:

- zajištění věrného a pravdivého obrazu finanční situace a finanční výkonnosti,
- snížení administrativní náročnosti,
- zpřehlednění právní úpravy,
- zachování kompatibility s právem EU,
- zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele,
- koncepční sladění s uznávanými koncepčními rámci,
- zachování konkurenceschopnosti České republiky,
- digitalizaci/elektronizaci účetnictví.

1.5.1 Zajištění věrného a pravdivého obrazu

Princip věrného a pravdivého obrazu je nadřazen všem ostatním principům a zásadám a je velmi úzce spojen s cílem účetnictví, tj. poskytování informací pro ekonomická rozhodování uživatelů účetních závěrek. Účetnictví tedy poskytuje

- informace o finanční situaci (stavu aktiv a jejich zdrojů) a finanční výkonnosti (výnosech, nákladech a výsledku hospodaření) účetní jednotky – tedy informace o minulosti, a
- informace o budoucích peněžních tocích – tedy informace o budoucnosti.

Účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz, aby byla užitečnou pro její uživatele. Musí tedy umožňovat spolehlivé předvídání budoucích peněžních toků. Princip věrného a pravdivého zobrazení zaujímá v účetnictví významné postavení. Tento princip plní několik funkcí. Slouží jako vymezení cíle a účelu účetnictví, kdy by věrné a poctivé zobrazení mělo umožňovat ekonomická rozhodnutí činěná na základě účetních informací a současně vymezuje kvalitativní nároky (charakteristiky) na účetní informace. 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.

Jedním z nástrojů, jenž by měl přispět k zajištění věrného a pravdivého obrazu je i ověření účetní závěrky auditorem (povinný audit). O povinném auditu však nelze hovořit jako o nástroji, jenž má přímý vliv na zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví. Nicméně ho však lze považovat za nástroj, který k zajištění věrného a poctivého obrazu může napomoci.

1.5.2 Snížení administrativní zátěže a zvýšení vypovídací schopnosti

V souladu s požadavky práva EU jsou stanoveny velikostní kategorie účetních jednotek. Navrhovaná úprava vychází ze směrnice 2013/34/EU, která při velikostním vymezení účetních jednotek vychází ze zásady „*zelenou malým a středním podnikům*“. Cílem je vyhnout se nepřiměřené administrativní zátěži u těchto účetních jednotek. I když směrnice 2013/34/EU je určena obchodním společnostem, byla v České republice tato kategorizace rozšířena i na ostatní účetní jednotky. Navrhovaná úprava předpokládá další diferenciaci požadavků pro jednotlivé kategorie účetních jednotek tak, aby mikro účetním jednotkám, 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 například identifikovat stav předlužení účetní jednotky a poskytnout minimální podklady pro spravedlivé vypořádání se se vstupujícími a odcházejícími společníky.

Na druhé straně v případě velkých účetních jednotek či účetních jednotek působících na finančním trhu, kdy složitost a rozmanitost aktivit, zejména mezinárodně aktivních účetních jednotek, překonala úroveň a potřebný detail nastavení českých právních předpisů upravujících účetnictví, je integrace nových či zásadní změna stávajících pravidel pro tyto účetní jednotky nutná. Těmito pravidly jsou mezinárodní účetní standardy přijaté Evropskou unií IFRS - EU. Zavedení IFRS - EU primárně vychází z nařízení č. 1606/2002. Toto nařízení

stanoví povinné použití IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky pro účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi, jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Nařízení č. 1606/2002 však umožňuje členským státům rozšířit okruh účetních jednotek, které mohou dobrovolně nebo povinně použít IFRS - EU jak pro sestavení účetní závěrky, tak i konsolidované účetní závěrky. Česká republika využila diskrečních ustanovení daných tímto nařízením, nicméně cílem je širší využití této diskrece pro další účetní jednotky. Rozšíření povinnosti nebo možnosti 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 vyváží 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.

V případě nestátních neziskových organizací se nová právní úprava na jedné straně 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 nadačního typu apod.), na straně druhé se snaží umožnit zjednodušení například u vzájemně prospěšných nepodnikatelských korporací typu spolek sdružující malé množství členů. Z tohoto důvodu je cílem předkládaného návrhu věcného záměru zákona o účetnictví u účetních jednotek s nižším veřejným zájmem na poskytování informací o jejich hospodaření výrazné zjednodušení. Dále by pak cílem nové navrhované úpravy mělo být definování podobné skupiny nestátních neziskových organizací, které lze zahrnout pod společnou právní úpravu účetnictví a zároveň najít způsob, jak zajistit vypovídací schopnost účetních závěrek takovýchto subjektů.

Dosavadní výsledky provedené účetní reformy veřejných financí ukazují prostor pro zefektivnění periodicity, struktury a rozsahu sestavovaných a předávaných účetních záznamů (výkazů) tak, aby bylo více vyhověno aktuálním informačním požadavkům uživatelů těchto výkazů specifických pro účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky).

1.5.3 Zpřehlednění právní úpravy

Uspořádání právních předpisů upravujících účetnictví by mělo lépe odrážet zejména reálné potřeby dotčených účetních jednotek. Navrhovaným záměrem je především sloučení stávajících prováděcích právních předpisů pro podnikatelské účetní jednotky a nestátní neziskové organizace do jednoho prováděcího předpisu.

1.5.4 Zachování kompatibility s právem EU

Požadavky stanovené právem EU byly do právních předpisů v oblasti účetnictví transponovány. Lze konstatovat, že česká právní úprava je nyní plně slučitelná s právem EU. Požadavky práva EU se však vztahují pouze na některé formy obchodních korporací. Účetnictví a účetní závěrka nestátních neziskových organizací, účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek), jakož i hotovostní účetnictví nejsou na úrovni práva EU řešeny. V oblasti regulace však nabývají na stále větším významu IFRS a 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.

1.5.5 Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele

Ve státech založených na kodifikovaném římském právu (většina kontinentálních evropských zemí) jsou účetní předpisy vydávány státními orgány a jejich cílem je ochrana věřitelů i menšinových vlastníků a zajištění výběru daní. Změna uspořádání české ekonomiky se silícím podílem zahraničního kapitálu přináší nové výzvy pro změny v účetní legislativě, neboť uživatelé účetnictví a účetních výkaznictví vyžadují vysoce kvalitní informace srovnatelné na mezinárodní úrovni. Preference IFRS zejména zahraničními investory s ohledem na zvýšení vypovídací schopnosti účetních závěrek je evidentní a výzkum také ukázal pozitivní hodnocení IFRS - EU dotčenými účetními jednotkami. Navíc zvýšení vypovídací schopnosti výstupů z účetnictví může mít pozitivní efekt též pro kontrolní a dohledové orgány.

1.5.6 Koncepční sladění s uznávanými právními rámci

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 jedním z cílů nové právní úpravy je koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě samozřejmě tak, aby nekolidovala s požadavky práva EU. Účetnictví založené na koncepčním rámci, který by byl určitým způsobem vyjádřen 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 nerozporupné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem. Koncepční rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání účetních, zejména s ohledem na ovlivnění způsobu, jakým mají přistupovat k řešení konkrétních účetních případů (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. Formálně se navrhuje, aby byl koncepční rámec součástí odůvodnění návrhu nového zákona o účetnictví. Toto odůvodnění bude součástí legislativního návrhu v průběhu celého legislativního procesu až do Parlamentu České republiky. Tímto krokem bude de facto notifikováno *ratio legis* nového zákona o účetnictví.

Z důvodu stále těsnějšího propojení jednotlivých národních ekonomik, nabývají údaje účetních závěrek sestavených podle národních účetních předpisů do značné míry mezinárodní charakter. Cílem by proto mělo být koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě. Předpokládá se, že nový koncept účetnictví by obsahoval výjimky pro mikro, malé a případně i střední účetní jednotky v případech, kdy by převzaté koncepty měly pro ně znamenat neúměrnou administrativní zátěž.

V případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) je vysoce relevantní Koncepční rámec IPSAS. Již při přípravě a realizaci účetní reformy v oblasti veřejných financí byly IPSAS významným zdrojem inspirace, aktuálně jsou oporou při metodických výkladech Ministerstva financí. Mezinárodní průzkumy již dnes vyhodnocují míru harmonizace českých právních předpisů v oblasti účetnictví veřejného sektoru s IPSAS jako velmi vysokou. Koncepční rámec a některé jednotlivé standardy IPSAS se předpokládá významně využít především při definování a oceňování prvků účetní závěrky, vymezení účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky) a struktury účetní závěrky v novém zákoně o účetnictví.

1.5.7 Zachování konkurenceschopnosti České republiky

Česká republika je zemí s otevřenou ekonomikou. Řada účetních jednotek je mezinárodně aktivních – je v obchodních vztazích se zahraničními jednotkami, působí v mezinárodních skupinách, podniká přeshraničně. Zachování současného stavu by znamenalo omezení konkurenceschopnosti účetních jednotek i České republiky jako celku. Při povinném použití IFRS - EU pro některé účetní jednotky je nesporné, že převáží přínosy vyplývající ze snížení administrativní náročnosti spojené se zvláštními evidencemi založenými na IFRS - EU pro účely naplňování požadavků sektorových regulací, ale dojde také i ke zvýšení mezinárodní prestiže a posílení konkurenceschopnosti.

1.5.8 Digitalizace / elektronizace účetnictví

S ohledem na stále se zvyšující trend digitalizace a elektronizace účetnictví se navrhuje, aby nový zákon o účetnictví na toto reagoval a umožnil další inovace směřující ke zvýšení kvality, efektivity a ověřitelnosti účetních dat (např. využitím tagování dat, vykazování v reálném čase nebo využitím blockchainových technologií).

1.6 Zhodnocení rizika

1.6.1 Rizika zachování současného stavu

1.6.1.1 Riziko neexistence koncepčního rámce

Vzhledem ke skutečnosti, že stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují výslovný text toho, co se obvykle uznává za celistvý konceptní rámec účetnictví, je rizikem, že bude oslabena právní jistota účetních jednotek při aplikaci účetních metod. 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. S nedostatečně vyjádřeným konceptním rámcem souvisí také roztříštěnost obecných účetních zásad ve stávajícím zákoně o účetnictví. Tím se práce s nimi stává pro uživatele zákona o účetnictví uživatelsky nekomfortní. Jako příklad rizika lze uvést aplikaci zásady přednosti obsahu nad formou, kdy zabudování této zásady ve stávající právní úpravě je ne zcela srozumitelné a může tak vést k nepředvídatelným a nesrovnatelným řešením.

1.6.1.2 Riziko v oblasti mezinárodních účetních standardů

Česká republika je zemí s otevřenou ekonomikou. Řada účetních jednotek působí v mezinárodních skupinách, podniká přeshraničně apod. Zachování stávajícího stavu by tak nepřispělo k posílení konkurenceschopnosti samotných účetních jednotek i České republiky jako celku. S tím souvisí používání IFRS - EU některými účetními jednotkami. Zachování stávajícího stavu znamená, že nedojde k dalšímu rozšíření okruhu účetních jednotek povinně používajících IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky. S tím souvisí i zvýšená administrativní náročnost v případě účetních jednotek podléhajících sektorové regulaci, kdy právě zvláštní evidence jsou založené na IFRS - EU pro účely naplňování požadavků těchto regulací.

1.6.1.3 Riziko v nestátním neziskovém sektoru

V případě nestátního neziskového sektoru existují v současnosti mezi pravidly pro vedení podvojného účetnictví pro podnikatele na jedné straně a pro nestátní neziskové organizace na straně druhé rozdíly. Lze konstatovat, že ve většině případů se jedná o rozdíly neopodstatněné, přičemž jejich existence způsobuje nesrozumitelnost účetní závěrky nestátních neziskových organizací pro uživatele těchto účetních závěrek, zvláště pak pokud se orientuje v účetní závěrce podnikatelů. Od účetních a ekonomů jsou vyžadovány znalosti odlišností v účetnictví a výkaznictví nestátních neziskových organizací a podnikatelského sektoru. Stávající právní úprava řeší velmi širokou škálu různorodých účetních jednotek a pro některé situace je takřka nepoužitelná.

1.6.1.4 Riziko průkaznosti

Pro průkaznost účetnictví účetní jednotky je klíčovou otázkou inventarizace. 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 aktiv a závazků/dluhů v účetní závěrce z důvodu chyb při prokazování jeho stavu, resp. při inventarizaci. Stávající nastavení pravidel a procesů v souvislosti s inventarizací je de facto binární, tj. předmětem inventarizace jsou vždy veškerá aktiva a závazky/dluhy, a to ve všech ohledech. Tomuto požadavku je však velmi obtížné vyhovět v případě ověřování ocenění některých aktiv a dluhů. Vyhovění principům některých účetních metod a přístupů stávajícím textem zákona o účetnictví i prováděcí vyhláškou o inventarizaci je velmi obtížné a znamená pro legislativce pohyb na výkladové hraně textu závazných právních předpisů. Navíc prováděcí vyhláška k inventarizaci se nevztahuje na všechny účetní jednotky.

1.6.1.5 Riziko neprovázanosti mezi právními předpisy

Další riziko je možné spatřovat v oblasti uzavírání a otevírání účetních knih. Stávající zákonná úprava je de facto kazuistickým výčtem předpokládaných „životních“ situací účetní jednotky. To může vést ke zvýšení rizika rozdílné právní úpravy podle zákona o účetnictví a podle zvláštních právních předpisů.

1.6.1.6 Riziko nedostatečné kontroly dodržování právních předpisů v oblasti účetnictví

Nedostatečná kontrola dodržování právních předpisů v oblasti účetnictví představuje z obecného pohledu dílčí riziko v rámci globálního systému rizik. Jedinou možnou reakcí na toto riziko je řádná a důsledná kontrola, která je současně prevencí vzniku budoucích rizik a jejich následků, tj. vzniklých škod.

Při nedostatečné kontrole účetnictví se v určitém čase a prostoru aktivuje možnost nevedení „oficiálního“ účetnictví („kreativní účetnictví“) v souladu s požadavky právních předpisů a otevírá se prostor pro šedou ekonomiku. Dílčí riziko se v tomto okamžiku mění v riziko globálnějšího charakteru, jehož omezení vyžaduje vynaložení vyššího úsilí.

Riziko nedodržování právních předpisů v oblasti účetnictví sice nelze ani kontrolou zcela odstranit, lze ho však omezit na společensky akceptovatelnou mez.

Příčiny vzniku tohoto rizika lze spatřovat v:

- neexistenci či nedostatečně nastaveném vnitřním kontrolním systému účetní jednotky,
- selhání lidského faktoru (účetní nebo osoba pověřená k provedení kontroly vedení účetnictví),
- selhání technického charakteru, tj. podnikového informačního systému (účetního systému napojeného na plánování, nákup, prodej, finance, personalistiku apod.).

Zmíněné případy směřují nejen k porušení základních účetních zásad a principů účetními jednotkami, ale i dalších požadavků vyplývajících z požadavků zákona o účetnictví.

V případě nedostatečného nebo neexistujícího působení na účetní jednotky v podobě kontroly vedení účetnictví by mohl vzniknout prostor ke zneužití zákonem daných povinností. Tím je myšleno vědomě nesprávné vedení účetnictví i situace, kdy účetní jednotka vědomě účetnictví nevede (právě z důvodu, že spoléhá na nedostatečnost kontroly jejího účetnictví).

Na účetní jednotky se vztahuje řada povinností stanovených zákonem o účetnictví, které není možné opomíjet ani v případě vzniku výše uvedených nežádoucích situací a účetní jednotky musí nést následky za své konání, resp. nekonání v podobě uložení pokuty za spáchaný přestupek podle stávajícího znění § 37 a násl. zákona o účetnictví.

Zásadním následkem rizika nedostatečné kontroly dodržování právních předpisů v oblasti účetnictví je ekonomická ztráta všech, kteří na základě výstupů z účetnictví činí strategická rozhodnutí, od spotřebitelů, drobných investorů až po stát (vzhledem k širokému okruhu uživatelů výstupů z účetnictví) a v neposlední řadě také i samotných vlastníků účetní jednotky.

1.6.2 Rizika předkládané varianty

1.6.2.1 Riziko při transpozici předpisů EU do českého právního řádu

Jedním z možných rizik předkládané varianty může být riziko tzv. „gold platingu“, tj. úprava požadavků v českém právním předpisu nad rámec minimálních požadavků stanovených ustanoveními práva EU, které jsou nezbytné pro jejich řádnou implementaci při transpozici příslušných ustanovení směrnic EU, tedy nežádoucího rozšiřování obsahu směrnic způsobem, který přináší novou regulační zátěž bez odpovídajícího přínosu pro národní legislativu a s tím případně související zvyšování administrativní zátěže účetních jednotek.

V případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) je rizikem případný vývoj v oblasti evropských účetních standardů pro veřejný sektor (EPSAS).

1.6.2.2 Riziko použití účetních metod

Již zmiňovaná zásada obsahu nad formou nese s sebou rizika, pokud by byla povinnost její plné aplikace všemi účetními jednotkami a na všechny účetní případy. Aplikace této zásady je obtížná, protože vyžaduje:

- promyšlenou soustavu definic základních pojmů,
- znalost obsahu, významu a smyslu definovaných účetních pojmů,
- analýzu ekonomických dopadů transakce, včetně analýzy, kdo nese jaká rizika, jaké povinnosti a komu přísluší předmětná práva,
- může vést k poměrně složitému účetnímu řešení.

Nicméně explicitní zavedení této zásady neovlivní účetní řešení naprosté většiny účetních transakcí. Zcela jistě však zdůrazní princip věrného a poctivého obrazu, dále přiblíží české účetnictví moderní teorii i platným mezinárodním účetním standardům.

1.6.2.3 Riziko roztříštěnosti právní úpravy v případě poboček

Problematika poboček zahraničních podnikatelských subjektů usazených v České republice je složitá a nabízí se několik variant řešení. Při koncipování navrhované úpravy v případě těchto poboček bude nutné ověřit reálné potřeby zainteresovaných stran a zejména orgánů státní správy v oblasti daní tak, aby nároky kladené na pobočky plnily jejich potřeby, a zároveň odstranily zbytečnou administrativní zátěž. V případě, že bude zvolena varianta, že tyto pobočky nejsou účetní jednotkou, je nutno

- zajistit vedení účetních záznamů pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob,
- posoudit potřebu ověření účetní závěrky pobočky auditorem. U významných poboček je již dnes prováděn audit finančních podkladů pobočky, které jsou využívány pro sestavení účetní závěrky zahraničního subjektu (zřizovatele) na základě požadavku auditora zahraničního subjektu,

- zajistit zveřejnění účetní závěrky a ostatních účetních záznamů zahraničního subjektu (zřizovatele) – zveřejňování poboček je upraveno právem EU. Konkrétně se jedná o
 - směrnici 2017/1132, a
 - směrnici 89/117/EHS.

V případě zveřejňování „účetních závěrek“ poboček nastala přijetím směrnice 2017/1132 paradoxní situace. Tato směrnice nahradila původní směrnici 89/666/EHS, jejímž spolugestorem právě v případě zveřejňování poboček bylo Ministerstvo financí. V současné době je gestorem celé směrnice Ministerstvo spravedlnosti České republiky, tudíž by zveřejňování poboček neměl nový zákon o účetnictví vůbec řešit. Naopak gestorem směrnice 89/117/EHS je pouze Ministerstvo financí, tudíž by nový zákon o účetnictví měl řešit pouze zveřejňování poboček zřízených úvěrovými a finančními institucemi. V případě, že bude zvolena varianta, že by pobočky nebyly účetní jednotkou, pak by pobočky úvěrových a finančních institucí mohly být z povinnosti zveřejnění zcela vyloučeny.

2. Návrh variant řešení

2.1. Návrh variant právního řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Struktura stávajícího zákona o účetnictví je nevyhovující a ne zcela odpovídá Legislativním pravidlům vlády. Jedná se zejména o roztržitost zmocňovacích ustanovení, zastaralost některých částí zákona, a to zejména pokud se jedná o ustanovení týkající se účetních knih, nebo nedostatečnost úpravy základních pojmů v kontextu připravovaného koncepčního rámce.

Vzhledem ke skutečnosti, že povinnost vést účetnictví se týká široké škály účetních jednotek, je nutné, aby zákon o účetnictví obsahoval kromě obecných požadavků jak výjimky z těchto obecných povinností, tak i specifické požadavky pro konkrétní skupiny účetních jednotek. Nicméně tyto požadavky a výjimky jsou ve stávajícím znění zákona roztržité. Pro konkrétní účetní jednotky jsou další požadavky rozvedeny v prováděcích právních předpisech. Výchozím prováděcím právním předpisem je vyhláška pro podnikatele a některé vybrané účetní jednotky. Další prováděcí vyhlášky už pouze obsahují specifickou úpravu a v obecných aspektech se odkazují právě na vyhlášku pro podnikatele. Příkladem uživatelského diskomfortu může být úprava u nestátních neziskových organizací. Mezi pravidly pro vedení účetnictví pro podnikatele na straně jedné a pro nestátní neziskové organizace na straně druhé existují v současnosti některé rozdíly. Lze konstatovat, že ve většině případů se jedná o rozdíly neopodstatněné, přičemž jejich existence způsobuje nesrozumitelnost účetní závěrky nestátní neziskové organizace pro uživatele účetní závěrky, který se orientuje v podnikatelské účetní závěrce.

Uspořádání právních předpisů upravujících účetnictví

Stávající úprava účetnictví je upravena ve dvou, resp. třech úrovních. Základní práva a povinnosti a stejně tak i možná osvobození jsou uvedena v zákoně o účetnictví, na který navazují prováděcí právní předpisy, které rozvádějí požadavky stávajícího zákona o účetnictví. Třetí stupeň, který ale nemá standardní právní závaznost, s výjimkou účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek), tvoří České účetní standardy, které vydává Ministerstvo financí na základě zmocnění uvedeném v zákoně o účetnictví.

Zákon o účetnictví upravuje zejména

- věcnou působnost,
- osobní působnost,
- předmět účetnictví,
- požadavky na vedení účetnictví,
- účetní záznamy,
- inventarizaci,
- účetní závěrku a konsolidovanou účetní závěrku,
- výroční zprávu,
- ověření účetní závěrky, resp. konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy, resp. konsolidované výroční zprávy,
- zveřejnění účetní závěrky, resp. konsolidované účetní závěrky, výroční zprávy, resp. konsolidované výroční zprávy a další zprávy (např. vykazování nefinančních informací apod.),
- oceňování, a
- sankce.

Prováděcí právní předpisy pak rozvádějí a upravují požadavky na strukturu účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky včetně obsahového vymezení jednotlivých položek účetní závěrky a použití účetních metod a metod konsolidace.

Stávající prováděcí vyhlášky jsou:

- 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

kteřé 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,
- 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. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek,
- vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), 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.

České účetní standardy dále rozvádějí účetní metody a postupy účtování. Jak již však bylo uvedeno, v případě podnikatelských účetních jednotek a nestátních neziskových organizací nejsou závazné a mají pouze návodný charakter. Naproti tomu pro účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky) jsou závazné a jejich cílem je sjednotit účetní postupy v konsolidačním celku Česká republika. Seznam českých účetních standardů je uveden v příloze č. 4.

Koncepční rámec včetně účetních zásad a principů

Stávající právní úpravu účetnictví lze charakterizovat jako stav, kdy neexistuje celistvý koncepční rámec, který by definoval jak základní prvky účetnictví (např. aktivum, dluh, náklady, výnosy a vlastní kapitál), tak i základní zásady a principy, na kterých je účetnictví založeno. Aby totiž účetnictví mohlo vykazovat finanční dopady transakcí, musí mít vybudovaný potřebný pojmový aparát. Tento pojmový aparát je vlastní pouze účetnictví. Je to vlastní jazyk účetnictví, kterým hovoří. V současnosti je pojmový aparát zpravidla tvořen doktrínou a výkladovou praxí. Odborná veřejnost tento stav dlouhodobě označuje za koncepčně nevyhovující. Nicméně je nutno se vyhnout jakémusi zjednodušení tím, že bychom konstatovali, že platná právní úprava neobsahuje žádné vyslovené či nevyslovené koncepty.

Ve stávajícím znění zákona o účetnictví jsou zahrnuty zejména ty zásady, které vyplývají ze směrnice 2013/34/EU. Jako příklad můžeme uvést

- a) *nezávislost účetních období (akruální princip) a zásadu přiřazování nákladů a výnosů (matching principle),*
- b) *koncept historických cen* u aktiv a nominálních hodnot dluhů,
- c) *trvání účetní jednotky* (tzv. going concern principle),
- d) *princip opatrnosti* doplněný o realizační princip.

Tyto principy jsou dále doplněny zásadou stálosti účetních metod, zákazem kompenzace a vedením účetnictví v peněžních jednotkách. Současná právní úprava umožňuje vedení účetnictví pouze v peněžních jednotkách české měny a v konkrétních, zákonem stanovených, případech umožňuje současné vedení některých aktiv a dluhů i v cizí měně. Díky stále větší mezinárodní propojenosti mezi účetními jednotkami se ukazuje, že u některých z nich převažují činnosti v cizích měnách. Účetní závěrka, jako výstup z účetnictví a sloužící jako podklad pro rozhodování, je postavena na principech spolehlivosti, srovnatelnosti, srozumitelnosti a významnosti.

Nevýhodou zařazení, resp. uvedení těchto principů ve stávajícím zákoně o účetnictví je jejich roztržitost. Naopak jednotlivé zásady se objevují v jeho různých částech, což činí samotný zákon z tohoto pohledu uživatelsky ne příliš přívětivý a komfortní. Stávající zákon o účetnictví neupravuje některé další zásady, které ale koncepčně dotvářejí ucelený rámec účetnictví. Obecné účetní zásady a principy tvoří stavební kámen celého účetnictví. Jedině jejich plným dodržováním jsou účetní jednotky schopny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a aby na jeho základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.

Jednou ze zásad, které mají na úrovni zákona nejasné a nejednoznačné postavení, je zásada přednosti obsahu nad formou. Působení této zásady lze v právních předpisech upravujících účetnictví nalézt na dvou úrovních:

- a) jako nepsané zásady, která je ve vybraných případech respektována při tvorbě konkrétních účetních postupů a metod, a

b) jako psané zásady, kterou by měly účetní jednotky aplikovat při účtování a vykazování účetních transakcí.

S ohledem na toto členění lze vnímat různý přístup k přísnosti aplikace zásady přednosti obsahu nad formou. Rozlišujeme tedy silnější a slabší vliv této zásady na účetnictví, nicméně se neseťkáme s případem, že by tato zásada nebyla v účetnictví přítomna vůbec. Zásada je již nyní součástí právních předpisů upravujících účetnictví, avšak v poměrně obtížně uchopitelné podobě.

Zásadní postavení v českém účetnictví zaujímá princip věrného a poctivého zobrazení, který plní několik funkcí najednou:

- a) slouží jako vymezení cíle a účelu účetnictví,
- b) vymezuje kvalitativní nároky (charakteristiky) na účetní informace,
- c) v omezené míře propaguje princip přednosti obsahu nad formou,
- d) v omezené míře umožňuje odchýlení se od účetních metod obsažených v právních předpisech upravujících účetnictví, a
- e) vnáší do účetních předpisů důraz na úsudek ohledně výběru a použití účetních metod.

Dílčí novely zákona o účetnictví, které měly za cíl přizpůsobit účetnictví potřebám praxe, nebyly provázeny související úpravou koncepčních východisek, a tak v některých případech došlo i rozporům mezi pravidly a principy. Dostatečně nevyjádřený koncept proto způsobuje, že praxe v některých případech postrádá obecná vodítka pro řešení složitých situací, které není možno beze zbytku popsát v právních předpisech.

Varianta 1 – Nová účetní legislativa

Jak již bylo zmíněno, stávající zákon o účetnictví je velmi stabilním zákonem. Na tento zákon navazují prováděcí právní předpisy. Každá novelizace zákona, popř. prováděcích právních předpisů přináší komplikace nejen s naplňováním aktuálních legislativních pravidel, ale i s provázaností v rámci samotných právních předpisů v oblasti účetnictví.

Účetnictví v Evropě, resp. na celém světě prochází neustálým vývojem. Dnešní dynamická doba přináší 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 vývoj v budoucnosti. Důkazem měnících se požadavků je například vydání zcela nové směrnice EU v roce 2013 upravující účetnictví obchodních společností.

Nový zákon o účetnictví a na něj navazující právní předpisy by měly být navrženy a strukturovány tak, aby pružně reagovaly na měnící se požadavky a vývoj v oblasti účetnictví a byla tak zachována konzistentnost právní úpravy, což nepochybně přispěje i k právní jistotě účetních jednotek a uživatelů informací z účetnictví.

Uspořádání právních předpisů upravujících účetnictví

Obecně lze říci, že zákon o účetnictví by ve vazbě na ucelený koncepční rámec měl upravovat základní práva a povinnosti účetních jednotek, obecné požadavky na účetnictví jako takové, včetně sankčních opatření. Zákon o účetnictví by měl upravovat obecné požadavky na výstupy z účetnictví, kterými jsou zejména účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka. Naopak konkrétní naplnění těchto požadavků by mělo být na úrovni prováděcích právních předpisů, případně Českých účetních standardů. Podmínkou funkčnosti takto nastaveného přístupu je koherentní koncepční rámec a účetní metody, které jsou s ním v souladu.

Na základě analýzy stávající právní úpravy účetnictví, jejíž součástí bylo i posouzení stávajícího rozsahu zákona o účetnictví i počtu prováděcích právních předpisů, je návrh nového uspořádání právních předpisů upravujících účetnictví. Toto uspořádání by mělo lépe odrážet reálné potřeby účetních jednotek. Významnou změnou je redukce prováděcích vyhlášek týkajících se účetní závěrky. Vyhlášky pro podnikatelské subjekty a nestátní neziskové organizace by byly sloučeny do jednoho prováděcího právního předpisu. Vzhledem k záměru rozšířit použití IFRS – EU, v souladu s nařízením č. 1606/2002, na účetní jednotky působících na finančním trhu došlo by ke zrušení prováděcích vyhlášek pro banky a jiné finanční instituce a pro pojišťovny. Tato změna přispěje ke zvýšení uživatelského komfortu jak ze strany účetních jednotek, tak i uživatelů informací z účetnictví.

Schéma nové soustavy právních předpisů v oblasti účetnictví by vypadalo následovně:



V případě Českých účetních standardů, jak již bylo několikrát zmíněno, nejedná se o právní předpisy, avšak v některých případech metodicky doplňují a rozvádí požadavky zákona o účetnictví a prováděcích vyhlášek.

Koncepční rámec

Další změnou související se zkvalitněním uživatelského prostředí je, aby do nového zákona o účetnictví byly zapracovány koncepční prvky, jako jsou definice pojmů, účetní principy a zásady, které by měly být upraveny souhrnně na jednom místě.

Stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují výslovný text toho, co se obvykle uznává za koncepční rámec účetnictví. Současný stav lze proto označit za koncepčně nevyhovující. Základní pravidla stanovená zákonem o účetnictví musí být stanovena na společném základě. Nová úprava by měla být vypracována na základě koncepčního rámce, jehož jednotlivé koncepční prvky by měly být promítnuty do textu zákona. Cílem této úpravy by mělo být sladění koncepční úpravy s uznávanými účetními rámci ve světě, a to

samozřejmě tak, aby nekolidovala s požadavky práva EU. Nová právní úprava účetnictví by měla být vybudována na základě koncepčního rámce, který se v co největší míře stane „psaným“ rámcem a jeho jednotlivé koncepční prvky budou promítnuty do textu zákona. Základní koncepční prvky (cíl účetnictví, základní pojmy, zásady a kvalitativní požadavky), které by měly tvořit koncepční základ účetnictví, by měly být zapracovány do zákona o účetnictví. Důležitou otázkou, která se vztahuje ke koncepčnímu rámci, je jeho samotná formalizace.

V tomto ohledu se nabízí několik možností, jak koncepční rámec v souladu s Legislativními pravidly vlády formalizovat. Koncepční rámec by ve své podstatě měl zajistit principiální přístup k řešení účetních otázek na bázi moderní účetní teorie. Přijetí koncepčního rámce povede k lepšímu pochopení cílů nejen účetnictví, ale i samotné účetní závěrky a jejímu kvalitnějšímu využití externími uživateli. Otázkou tak v zásadě není, zda by úprava účetnictví měla mít koncepční rámec (na tuto otázku je jednoznačná odpověď – ano), ale jaké parametry by přesně měl mít. Vytvoření koncepčního rámce by samo o sobě nemělo vést ke zvýšení administrativní zátěže. Naopak vyšší harmonizace by měla znamenat snížení nákladů a zvýšení kvality účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a jejich vyšší transparentnost pro uživatele, jako jsou například

- investoři,
- zahraniční subjekty,
- instituce poskytující dotace,
- institucionální věřitelé,
- ratingové agentury.

Zavedení koncepčního rámce do českého účetního prostředí tím, že bude součástí důvodové zprávy nového zákona o účetnictví, umožní porozumět účetní závěrce, resp. konsolidované účetní závěrce, a pochopit východiska, na kterých je účetnictví účetní jednotky postaveno. V případech, kdy je výběr daní navázán na účetnictví, by právě koncepční rámec mohl být podpůrným prostředkem při řešení případných nejasností, nesprávností a sporů. Z analýzy stávajícího stavu v rámci jednání pracovní skupiny ke koncepci nové účetní legislativy vyplývá, že některé nedostatky právní úpravy účetnictví jsou úzce spjaty právě s absencí koncepčního rámce. Přijetí koncepčního rámce zároveň povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a ve svém důsledku i k vyšší právní jistotě.

Varianta 1, tj. nová účetní legislativa, předpokládá vydání nového zákona o účetnictví, na který budou navazovat prováděcí právní předpisy. V případě prováděcích právních předpisů se předpokládá

a) zrušení některých stávajících prováděcích předpisů a vydání zcela nových (např. v případě podnikatelských účetních jednotek a nestátních neziskových organizací),

b) novelizace některých stávajících prováděcích právních předpisů (např. v případě účetních jednotek veřejného sektoru – vybraných účetních jednotek), a

c) vydání zcela nových prováděcích právních předpisů (jako příklad lze uvést prováděcí vyhlášku pro konsolidovanou účetní závěrku).

V případě Českých účetních standardů se pro novou právní úpravu účetnictví navrhuje následující možnosti řešení

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

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

Varianta 1 – zrušení Českých účetních standardů

Navrhuje se zrušení Českých účetních standardů pro podnikatelské účetní jednotky a nestátní neziskové organizace s tím, že obsah nezbytných částí účetních standardů by byl částečně přesunut do prováděcího právního předpisu. Pro účetní jednotky veřejného sektoru (vybrané účetní jednotky) by účetní standardy zůstaly zachovány.

2.2 Návrh variant věcného řešení

Subjekt veřejného zájmu

Vymezení subjektu veřejného zájmu je dáno právem EU. Právo EU umožňuje, aby členský stát toto vymezení rozšířil i o další účetní jednotky. Proto se v této souvislosti nabízejí tyto varianty řešení

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

Předpokládá se zachování stávajícího stavu, kdy Česká republika využila možnosti rozšířit definici subjektu veřejného zájmu i o další účetní jednotky. Subjektem veřejného zájmu je, podle stávajícího znění zákona o účetnictví, účetní jednotka, která je

- a) obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem,
- c) pojišťovnou nebo zajišťovnou,
- d) penzijní společností, nebo
- e) zdravotní pojišťovnou.

Varianta 1 – nevyužití diskrece dané směrnicí 2013/34/EU

Tato varianta předpokládá zúžení stávající definice subjektu veřejného zájmu. Subjektem veřejného zájmu by nadále nebyly zdravotní pojišťovny a penzijní společnosti. Navrhovaná definice by tak znamenala, že by Česká republika nevyužila možnosti rozšířit definici subjektu veřejného zájmu o další účetní jednotky. Dalším argumentem je, že subjekty veřejného zájmu napřímo podléhají regulaci prostřednictvím nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 a dále jsou na ně kladeny vyšší nároky zejména v případě vykazování podle směrnice 2013/34/EU.

Subjektem veřejného zájmu by tak byla účetní jednotka,

- a) jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) která je bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem, nebo
- c) která je pojišťovnou nebo zajišťovnou.

Subjekt veřejného zájmu

Navrhované varianty

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu.

Varianta 1

Zúžení stávající definice subjektu veřejného zájmu.

Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá

Varianta 1

Možné snížení administrativní zátěže pouze pro

vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.	některé účetní jednotky (zdravotní pojišťovny a penzijní společnosti), které by podle nové právní úpravy nebyly subjekty veřejného zájmu. V jejich případě tak dojde k osvobození od některých povinností daných právními předpisy.
---	---

Identifikovaná rizika	
Varianta 0	Varianta 1
Rizika nebyla identifikována.	Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU	
Varianta 0	Varianta 1
Současná úprava definice subjektu veřejného zájmu jde nad rámec požadavků směrnice 2013/34/EU, jde o tzv. „gold plating“.	Navrhovaná varianta je plně v souladu s požadavky směrnice 2013/34/EU. Navrhovaná úprava nevyužívá možnosti diskrece, pokud jde o zahrnutí i jiných obchodních společností pod definici subjektu veřejného zájmu.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	
Varianta 0	Varianta 1
Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.	Navrhovaná varianta nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta					
Varianta 0	3	5	3	3	14
Varianta 1	5	5	5	3	18

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

Funkční měna

Účetnictví se vede v peněžních jednotkách. Stávající zákon o účetnictví připouští možnost vedení účetnictví pouze v peněžních jednotkách české měny. Vzhledem ke stále většímu propojení se zahraničím, a to jak přímo obchodováním se zahraničními partnery, tak

i formou různých podnikových kombinací, se nabízí umožnit účetním jednotkám používat pro vedení a vykazování i jinou než českou měnu, tzv. funkční měna.

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

Podle této varianty by účetní jednotky mohly vést účetnictví a sestavit účetní závěrku, popř. konsolidovanou účetní závěrku, pouze v peněžních jednotkách české měny.

Varianta 1 – zavedení funkční měny

Navrhuje se umožnit všem účetním jednotkám vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky, resp. konsolidované účetní závěrky, v peněžních jednotkách jiné než české měny, a to při splnění zákonem stanovených podmínek.

Funkční měna

Navrhované varianty

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu.

Varianta 1

Navrhuje se všem účetním jednotkám vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky v peněžních jednotkách jiné než české měny, a to při splnění zákonem stanovených podmínek.

Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Možné snížení administrativní zátěže pro některé účetní jednotky, pokud je to pro ni efektivní a tato měna je převažující pro její transakce.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Právo EU tuto oblast neupravuje.

Varianta 1

Právo EU tuto oblast neupravuje.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních

Varianta 1

Navrhovaná varianta nemá vliv na změnu právní

jednotek.

jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta					
Varianta 0	3	5	3	3	14
Varianta 1	5	5	3	3	16

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**

Vymezení účetní závěrky

Účetní závěrka je výstupem z účetnictví. Obsahuje informace, které jsou prezentovány účetní jednotkou. Její definování v zákoně o účetnictví nabízí tyto možnosti

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

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

- rozvaha
- výkaz zisku a ztráty,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu, a
- příloha.

Varianta 1 – obecná definice

Navrhuje se 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

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

Takto definovaná účetní závěrka by platila pro všechny účetní jednotky, včetně účetních jednotek používajících hotovostní účetnictví.

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.

Vymezení účetní závěrky

Navrhované varianty

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu.

Varianta 1

Navrhuje se definovat účetní závěrku v obecné rovině.

Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhovaná varianta nemá vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Stávající úprava je plně v souladu s právem EU.

Varianta 1

Navrhovaná úprava je plně v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Možné zvýšení právní jistoty u účetních jednotek, které vedou hotovostní účetnictví.

Kritéria	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta					
Varianta 0	3	5	5	3	16
Varianta 1	3	5	5	5	18

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

Stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má mateřský podnik (obchodní společnost), který má alespoň jeden dceřiný podnik. Stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku je upraveno směrnicí 2013/34/EU. V současné době existuje v oblasti ovládání provázanost se zákonem o obchodních korporacích. Navrhuje se

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

Tato varianta předpokládá zachování stávajícího stavu, kdy definování ovládání a jiné vazby mezi mateřským podnikem a dalšími subjekty je řešeno zákonem o obchodních korporacích, přičemž zákon o účetnictví, při stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, popř. osvobození z této povinnosti, z něho vychází.

Varianta 1 – definice ovládání v zákoně o účetnictví

V této variantě se navrhuje transponovat ustanovení směrnice 2013/34/EU, pokud jde o konsolidaci, přímo do právních předpisů upravujících účetnictví, a to bez přímé vazby na zákon o obchodních korporacích.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku

Navrhované varianty

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu.

Varianta 1

Navrhuje se implementovat ustanovení směrnice 2013/34/EU, pokud jde o povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku do zákona o účetnictví, a to bez vazby na zákon o obchodních korporacích.

Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhovaná varianta přináší možné snížení administrativní zátěže účetních jednotek, a to především kvůli zpřehlednění právních předpisů

v oblasti účetnictví, pokud jde o konsolidaci.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Stávající úprava je částečně v souladu s právem EU.

Varianta 1

Navrhovaná úprava je plně v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Možné zvýšení právní jistoty u účetních jednotek, pokud jde o povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Kritéria	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta					
Varianta 0	3	5	3	3	14
Varianta 1	5	5	5	5	20

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

Zveřejňování účetní závěrky

V současné době jsou účetní jednotky povinny zveřejnit účetní závěrku (v rozsahu, jakém byla sestavena či ověřena auditorem), tedy předat ji do sbírky listin. Současně jsou daňové subjekty povinny předkládat vybrané údaje z účetní závěrky potřebné pro správu daní. Je tak neustále ze strany veřejnosti namítána duplicita při předkládání účetních závěrek do sbírky listin a správě daně. Odstranění duplicit při poskytování informací z účetních závěrek orgánům veřejné moci je frekventovaným pojmem také v poslední „*Informaci o snižování administrativní zátěže podnikatelů za rok 2017*“ předložené vládě v červenci 2018 Ministerstvem průmyslu a obchodu.

Dalším diskutovaným tématem je nedostatečná naplněnost sbírky listin veřejného rejstříku. Dle veřejných zpráv účetní závěrky za rok 2017 nezveřejnilo 68 % společností.

Z ankety, kterou provedla Hospodářská komora ČR v červnu 2018 (viz příloha č. 5) a která byla zaměřena na zveřejňování účetních závěrek, vyplynulo, že 76% respondentů je pro to, aby finanční výsledky byly veřejně dostupné. Zde je vhodné poznamenat, že velké a střední společnosti uvedly vyšší zájem o zveřejňování účetních závěrek. K variantě pro zveřejňování celých účetních závěrek se přiklání 30% respondentů, pro variantu, kdy by mikro a malé účetní jednotky zveřejňovaly jen část účetní závěrky, hlasovalo 46% respondentů, přičemž vyšší zájem o zveřejňování pouze části účetní závěrky převažuje právě u mikro a malých účetních jednotek.

V září 2019 provedla Hospodářská komora ČR aktualizaci ankety (viz tabulka níže), ze které mimo jiné vyplynulo, že 65 % respondentů by zveřejňovalo menší množství informací než doposud, např. obecnější, méně detailní, či pouze vybrané ukazatele o finančním zdraví společnosti.

	0 - 10 zaměstnanců - mikro firma	11 - 50 zaměstnanců - malá firma	51 - 250 zaměstnanců - střední firma	nad 250 zaměstnanců - velká firma	Celkový součet
Rozsah je nepřiměřeně velký	0	26	21	10	83
Nezveřejňoval/a bych nejraději nic	32	25	9	4	70
Rozsah je přiměřený	16	16	18	4	54
Netýká se mne	16	1			17
Jinak	4	2	1	2	9
Rozsah je nedostatečný			1		1
Celkový součet	94	70	50	20	234

Zdroj: Anketa Hospodářské komory září 2019

Anketa se dále věnovala tomu, zda by měly společnosti zájem o to, aby byl náhled na povinně vykazované informace zpoplatněn, o zpoplatnění přístupu projevilo zájem pouze 12% respondentů. Dále bylo zjišťováno, zda by měly společnosti zájem o zavedení systému, který by ukazoval, kdo si informace o dané společnosti prohlíží, o tuto službu projevilo zájem pouze 18% respondentů (viz následující tabulka).

	0 - 10 zaměstnanců - mikro firma	11 - 50 zaměstnanců - malá firma	51 - 250 zaměstnanců - střední firma	nad 250 zaměstnanců - velká firma	Celkový součet
Zveřejňoval/a bych obecnější, méně detailní informace než dosud – např. by nemuselo být pro všechny (zejména ne pro mikro firmy) povinné vypracovávat výroční zprávu, přílohu v účetní závěrce nebo vykazovat náklady a příjmy příštích období	37	17	21	5	80
Zveřejňoval/a bych jen vybrané ukazatele „finančního zdraví“ firmy, např. co se týká rentability, likvidity nebo zadluženosti	27	23	14	5	69
Zavedl/a bych systém, který by firmě umožnil zjistit, kdo ji lustrval	25	20	18	5	68
Nezveřejňoval/a bych nic	20	17	7	4	48
Zavedl/a bych placený přístup k informacím z účetní závěrky (výroční zprávy)	17	10	9	7	43
Nezveřejňoval/a bych přílohu v účetní závěrce	7	11	12	5	35
Nevím, nemám názor	11	3	1	1	16
Navrhuji jinou variantu – uveďte prosím jakou:	1	2	3	4	10
Celkový počet²	94	70	50	20	234

² Jedná se o celkový počet respondentů, kteří však mohli volit více možných odpovědí

Z uskutečněné ankety je tedy patrné, že se společnosti ve většině případů nebrání zveřejňování účetních závěrek, avšak především u kategorie mikro a malých účetních jednotek preferují zveřejňování pouze části účetní závěrky respektive omezení množství zveřejňovaných informací.

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

V nové účetní legislativě se nenavrhují žádné koncepční změny.

Varianta 1 – realizace opatření navržených Pracovní skupiny zveřejňování účetních závěrek ve veřejných rejstřících

K problematice předávání údajů z účetních výkazů byla v roce 2018, na základě interpelace pana poslance Mgr. et Mgr. Jakuba Michálka ve věci nedostatečné naplněnosti sbírky listin a existenci duplicit při předkládání údajů z účetních závěrek vůči orgánům veřejné moci a na základě rozhodnutí ministryně financí, vytvořena nadresortní pracovní skupina složená z pověřených osob z řad Ministerstva financí, Ministerstva spravedlnosti České republiky, Generálního finančního ředitelství, za účasti Mgr. et Mgr. Jakuba Michálka a dalších pověřených odborníků. Cílem pracovní skupiny bylo vést nadresortní diskusi k otázce nedostatečné naplněnosti sbírky listin veřejného rejstříku a existenci duplicit při předkládání údajů z účetních závěrek vůči orgánům veřejné moci, nalézt efektivní řešení a navrhnout případná realizovatelná opatření, doporučení a návrhy řešení, které povedou k efektivnějšímu systému zveřejňování účetních závěrek ve veřejných rejstřících. Primárním předpokladem bylo zabezpečit jednoduchost řešení pro dotčenou účetní jednotku, nikoli jednoduchost opatření na straně státu. Pracovní skupina zhodnotila variantní řešení následovně.

Řešení 0 – zachování stávajícího stavu

V nové účetní legislativě se nenavrhují žádné koncepční změny.

Tato varianta řešení však nevyřeší problematiku nenaplněnosti sbírky listin ani tzv. duplicitu předkládání informací z účetních závěrek orgánům veřejné moci.

Řešení 1/Fáze 1 – nabídnutí možnosti předávání účetních závěrek do veřejných rejstříků, resp. sbírky listin u rejstříkových soudů prostřednictvím správce daně

V této variantě řešení zůstává primárním místem pro předávání účetní závěrky příslušný veřejný rejstřík, resp. sbírka listin u rejstříkových soudů, nicméně účetním jednotkám podávajícím daňové přiznání v elektronické podobě by byla nabídnuta možnost předat účetní závěrku ke zveřejnění ve sbírce listin jedním kanálem, a to prostřednictvím správce daně. Navrhované opatření by nabízelo daňovým subjektům novou volitelnou službu, prostřednictvím níž by bylo možné předat účetní závěrku ke zveřejnění příslušnému rejstříkovému soudu pouze na jedno místo, a to správci daně, který by pak data určená ke zveřejnění předal příslušným rejstříkovým soudům.

V dalším kroku správce daně na základě této „objednané“ služby postoupí účetní závěrku příslušnému rejstříkovému soudu, přičemž soud nese odpovědnost pouze za zveřejnění dat, která převezme, aniž by byla ověřována jejich relevantnost.

Do sbírky listin u rejstříkových soudů by při této variantě řešení byly předávány účetní závěrky, které mají být zveřejněny, a to v rozsahu, který je požadován právními předpisy, zejména právními předpisy v oblasti účetnictví. Stávající systém úlev, zejm. pro mikro účetní jednotky, by měl být zachován, tudíž by nedošlo ke zpřísnění podmínek zveřejňování.

Jako možný prostředek zvýšení motivace účetních jednotek ke zveřejnění účetní závěrky se dává ke zvážení, aby ke zveřejnění byly předávány pouze vybrané údaje z účetní závěrky. Jako možný prostředek pro zvýšení motivace účetních jednotek vedoucí ke zveřejnění účetní závěrky se tak nabízí u některých účetních jednotek zveřejňování pouze vybraných ukazatelů představujících finanční zdraví společnosti. „Možnost“ předávání účetních závěrek prostřednictvím správce daně na bázi dobrovolnosti by zachovala stávající stav, kdy správce daně má u daňových subjektů podávajících daňové přiznání k dispozici při stanovení daně veškeré účetní závěrky, neboť vybrané údaje z účetnictví jsou nedílnou součástí daňového přiznání.

V současné době značná skupina povinných subjektů účetní závěrku do 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 motivačních a sankčních mechanismů. V rámci této varianty řešení by bylo možné s časovým odstupem provést analýzu, kolik daňových subjektů této nové možnosti (služby správce daně) využívá. Daná množina by reálně představovala subjekty, které by byly ochotny předkládat účetní závěrku bez ohledu na „sběrné místo“. Tímto technickým řešením by byla odstraněna duplicita v předkládání účetní závěrky, aniž by bylo nutné přistupovat k zásadním legislativním úpravám, včetně úprav motivačně sankčního charakteru.

Tato varianta řešení byla vyhodnocena jako efektivní a realizovatelné primární opatření a byla doporučena k realizaci jako fáze 1. Vytvořením možnosti předávání dat z účetní závěrky více subjektům státní správy se sníží skutečná i iritující (významná subjektivní) zátěž poplatníků. Dojde k plnění opatření, která Ministerstvo průmyslu a obchodu eviduje a hodnotí v každoroční „*Informaci o snižování administrativní zátěže podnikatelů*“ a která jsou identifikována pro rok 2018 jako nejžádanější. Varianta řešení v maximálním rozsahu zachovává stávající právní stav a není spojena ani s významnými legislativními opatřeními, ani se zaváděním nových motivačně sankčních opatření, tj. nemůže být negativně vnímána jako ukládání nových povinností či neúměrné zatěžování daňových subjektů. Naopak, jde jednoznačně o vstřícný krok ve vztahu k účetní a daňové veřejnosti, v rámci něhož není nutné zasahovat do stávajícího motivačně sankčního systému.

Toto opatření založené na dobrovolnosti by zřejmě zcela nevyřešilo druhý z primárních cílů pracovní skupiny, a to naplnění sbírky listin u rejstříkových soudů. Lze však předpokládat, že k určitému zvýšení naplněnosti sbírky listin u rejstříkových soudů by i tak z podstatné části došlo, a to zvláště, pokud by došlo k redukci rozsahu zveřejněných informací.

Zároveň by toto dobrovolné opatření nevyřešilo otázku roztržitosti sankčních ustanovení v souvislosti s nezveřejňováním účetních závěrek zákonem stanoveným způsobem. Pokud mají být technická opatření realizována v rámci projektu portálu „*MOJE daně*“, bude nezbytné přizpůsobit časový a věcný harmonogram tomuto projektu.

Řešení 1/Fáze 2 – obligatorní předávání účetních závěrek do veřejných rejstříků prostřednictvím správce daně

V této variantě řešení dochází k zásadní změně ve způsobu předávání účetní závěrky daňovými subjekty, i když se rozsah předávaných informací prakticky nemění. Primárním místem pro předávání účetní závěrky je správce daně, kterému jsou účetní závěrky zasílány ve strukturovaném strojově čitelném formátu (např. v XML formátu) ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z příjmů. Tato varianta řešení se primárně týká daňových subjektů, které předávají daňové přiznání elektronicky. Podle poskytnutých dat od Generálního finančního ředitelství se jedná o většinu všech daňových subjektů.

Navrhovanou variantou řešení by bylo zajištěno zasílání účetní závěrky pouze jedné instituci a nikoli více institucím, jako je tomu doposud. Strukturovaná strojová čitelnost dat by byla umožněna, jak pro zpracování správcem daně, tak pro další uživatele (např. pro statistické účely Českého statistického úřadu nebo analytické činnosti Finanční správy).

Formát a struktura účetní závěrky musejí být flexibilní a dynamické, zároveň musejí respektovat znění vyhlášek, jimiž se provádí zákon o účetnictví (v současné době jde o vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., č. 503/2005 Sb. a č. 504/2002 Sb.). Otázkou je také struktura účetní závěrky sestavené v souladu s nařízením č. 1606/2002. Na přípravě návrhu řešení formátu a struktury se doporučuje dále spolupracovat s odbornou veřejností (např. s profesními komorami – Komorou auditorů České republiky, Komorou daňových poradců České republiky nebo Hospodářskou komorou České republiky). Stejně tak pracovní skupina doporučuje ke zvážení, aby ke zveřejnění byly poskytovány pouze vybrané údaje z účetní závěrky, nikoli účetní závěrka v kompletním rozsahu.

V dalším kroku správce daně postoupí účetní závěrku do veřejného rejstříku, přičemž rejstříkové soudy ponесou odpovědnost pouze za zveřejnění dat, která převezmou, aniž by byla ověřována jejich relevantnost. Směrnice 2013/34/EU požaduje zveřejnění schválených ročních účetních závěrek. V případě, že by došlo k podání dodatečného daňového přiznání se změnami v účetní závěrce (např. z důvodu možnosti přidávat účetní záznamy do znovu otevřeného účetnictví), poplatník daně z příjmů je povinen odeslat správci daně nově sestavenou účetní závěrku, která se stává účetní závěrkou podle zákona o účetnictví. Stejně tak by musel poplatník správci daně sdělit, zda předložená „nově“ sestavená účetní závěrka je rovněž schválená příslušným orgánem.

Do sbírky listin veřejného rejstříku by byly předávány účetní závěrky, které mají být zveřejněny, a to v rozsahu, který je požadován právními předpisy, zejména právními předpisy v oblasti účetnictví. Stávající systém úlev, zejména pro mikro účetní jednotky, by měl být zachován, tudíž by nemělo dojít ke zpřísnění podmínek zveřejňování. Jako možné prostředky

zvýšení motivace účetních jednotek ke zveřejnění účetní závěrky pracovní skupina vyhodnotila tyto nástroje:

- zveřejnění pouze vybraných údajů z účetní závěrky,
- pozdní předání účetní závěrky nebo neposkytnutí účetní závěrky správci daně by bylo klasifikováno jako další titul obnovení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu.

Přehodnotit by bylo vhodné i stávající sankční systém ve vztahu k nezveřejnění účetní závěrky.

„Obligatorní“ varianta řešení byla vyhodnocena jako komplexní řešení a byla též doporučena k realizaci, jako další fáze po vyhodnocení fáze 1.

Vytvořením jediného místa pro předávání dat z účetní závěrky více subjektům státní správy se sníží skutečná i iritující (významná subjektivní) zátěž poplatníků. Dojde k plnění několika opatření, která Ministerstvo průmyslu a obchodu eviduje a hodnotí v každoroční „*Informaci o snižování administrativní zátěže podnikatelů*“ a která jsou identifikována pro rok 2018 jako nejžádanější.

Zároveň by mělo dojít ke zvýšení vymahatelnosti povinnosti předávat účetní závěrku v kontextu daňového řízení, čímž by byly zajištěny efektivní nástroje zajišťující ochranu zájmů třetích osob, a to za předpokladu přijetí odpovídajících motivačně sankčních opatření v kombinaci se zohledněním nižších nároků na množství povinně zveřejňovaných informací, tedy nikoli zveřejnění celé účetní závěrky, ale např. pouze vybraných údajů.

Navrhovaná opatření by měla výrazně přispět k naplnění sbírky listin veřejného rejstříku účetními závěrkami daňových subjektů. Aby bylo dosaženo naplnění sbírky listin, mělo by dojít k nastavení motivačně sankčního systému a zároveň k zohlednění důvodů civilní neposlušnosti, tedy nevoli zveřejňovat takové množství informací, které je legislativně požadováno. Motivačně sankční systém je proto vhodné doplnit o nižší nároky na množství povinně zveřejňovaných informací, tedy nikoli zveřejnění celé účetní závěrky, ale např. pouze vybraných údajů.

Současně by mělo dojít k posílení důvěryhodnosti účetních závěrek zveřejňovaných ve sbírce listin veřejného rejstříku, jelikož bude zajištěna přímá vazba zveřejňované informace na podklady poskytnuté správci daně. Relevantnost poskytnutých dat je samozřejmě stále v odpovědnosti samotné účetní jednotky.

V rámci navrhované „obligatorní“ varianty řešení bude nezbytné stanovit jasný sankčně motivační systém, který bude vymahatelný a dojde k sjednocení sankčního systému, který je dnes roztržštěný.

Konkrétní legislativní a technická opatření řešení 1 jsou dále předmětem dalších diskusí nově ustavené pracovní skupiny realizace projektu zveřejňování účetních závěrek ve veřejných

rejstřících, vč. propojení těchto opatření s projektem MOJE daně resp. modernizací stávajícího Daňového portálu.

Řešení 3 – Předávání účetních závěrek prostřednictvím rejstříkových soudů

V této variantě řešení zůstává primárním místem pro předávání účetní závěrky příslušný rejstříkový soud. Jako jedno z opatření by bylo, že správce daně nepožaduje předávání vybraných údajů z účetní závěrky v termínu a společně s daňovým přiznáním a příslušný rejstříkový soud zajišťuje zveřejnění ve sbírce listin veřejného rejstříku a zároveň předání zaslaných účetních závěrek správci daně a ostatním uživatelům (např. Český statistický úřad).

Předávání účetních závěrek prostřednictvím rejstříkových soudů bylo vyhodnoceno již při prvním jednání jako řešení, které nevyhovuje požadavku Generálního finančního ředitelství ani Českého statistického úřadu na obdržení účetní závěrky již k okamžiku zpracování přijatého daňového přiznání, a to ve strukturovaném strojově čitelném formátu. Při zachování jakékoli „dvojkolejnosti“ předávání účetní závěrky, resp. modifikaci této varianty navíc nebude naplněn požadavek zjednodušení pro účetní jednotky, a tudíž by jakékoli vynakládání prostředků na takovou změnu bylo neefektivní.

Shrnutí k otázce zveřejňování účetní závěrky:

Pro úplnost se přikládá dokument „Návrh opatření pracovní skupiny zveřejňování účetních závěrek ve veřejných rejstřících“ (viz příloha č. 13). V této fázi legislativního procesu považujeme za nezbytné zdůraznit, že řešení navrhovaná předmětnou pracovní skupinou jsou pouze doporučující a výsledné technické, příp. legislativní řešení se může od původních návrhů lišit.

Zveřejňování účetní závěrky

Navrhované varianty

Varianta 0

V nové účetní legislativě se nenavrhují žádné koncepční změny.

Varianta 1

Realizace opatření navržených v rámci Pracovní skupiny zveřejňování účetních závěrek ve veřejných rejstřících - Umožnění předávání účetních závěrek v elektronické podobě ve strukturovaném strojově čitelném formátu do veřejných rejstříků prostřednictvím správce daně a případné zveřejňování pouze agregovaných informací nebo vybraných ukazatelů představujících finanční zdraví společnosti.

Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu nezajistí snížení administrativní zátěže

Varianta 1

Umožněním předávání účetních závěrek v elektronické podobě ve strukturovaném strojově čitelném formátu do veřejných rejstříků

prostřednictvím správce daně bude odstraněna duplicita v předávání účetních závěrek zároveň správci daně i veřejnému rejstříku.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu nevyřeší problematiku nenaplňenosti sbírky listin ani tzv. duplicitu předkládání informací z účetních závěrek orgánům veřejné moci.

Varianta 1

Časový harmonogram se bude odvíjet jednak od případných nutných legislativních úprav a dále zejména od technických možností realizace opatření daňovou správou souvisejících s informačním systémem ADIS a Daňovým portálem.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Formálně je legislativně oblast ošetřena v souladu s právem EU, avšak fakticky nejsou cíle práva EU naplněny.

Varianta 1

Navrhovaný stav je plně v souladu s právem EU a současně by zajistil též naplnění cílů práva EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na právní jistotu účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhované řešení zajistí vyšší právní jistotu účetních jednotek, kterým bude umožněno předat účetní závěrku pouze jednou, a to způsobem zaručujícím její zveřejnění v souladu se zákonem.

Kritéria	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta					
Varianta 0	3	1	3	1	8
Varianta 1	5	5	5	3	18

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

Účetní knihy, účetní záznamy a inventarizace

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

V nové účetní legislativě se nenavrhují žádné koncepční změny.

Varianta 1 – úprava dotčených témat

Kromě výše zmíněných klíčových změn je nutno provést úpravy i v dalších oblastech jako jsou zejména účetní knihy, účetní záznamy a inventarizace, neboť je nutno reagovat na postupující inovace a vývoj v oblasti IT. Správné a srozumitelné nastavení pravidel provádění účetních zápisů má v účetnictví zásadní význam již dnes pro dokazování v rámci daňového řízení, resp. při správě daní, a pro další povinnosti spojené např. s čerpáním prostředků z veřejných rozpočtů. Významnou úlohu hraje účetnictví a jeho výstupy, zejména účetní závěrka, resp. konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva, též v rámci civilních řízení, exekučních a insolvenčních řízení, správních a trestních řízení.

Účetní knihy

Zákonná úprava vymezení účetních knih neprošla od roku 1991 výraznou změnou. Účetní jednotky vedou účetnictví jako soustavu účetních záznamů a provádějí zápisy v účetních knihách:

- deníku
- hlavní knize
- knihách analytických účtů
- knihách podrozvahových účtů.

Navrhovaným řešením je neprovádět v zákoně o účetnictví vymezení účetních knih, jelikož v praxi již účetní knihy nejsou zpravidla vedeny samostatně v listinné formě, ale jsou vedeny elektronicky v technické formě. Zákon o účetnictví bude obsahovat vymezení požadavků na primární účetní zápis do účetnictví jako úplného, průkazného, srozumitelného a trvalého systému, který mimo jiné zajistí systematické a chronologické třídění účetních zápisů. Způsob naplnění této zákonné povinnosti by byl případně upraven Českým účetním standardem. Nicméně se předpokládá zachování vazby mezi analytickými účty a syntetickými účty, vazby mezi měrnými jednotkami a peněžním vyjádřením hodnoty účtu a vazby mezi analytickými účty a syntetickým účtem hlavní knihy. Struktura primárního účetního zápisu (účetní datové věty) může výrazně ovlivnit vypovídací schopnost účetnictví, resp. zvýšená kvalita účetní datové věty může zvýšit kvalitu a rozsah výstupů samotného účetnictví účetní jednotky.

Účetní záznamy

Návrh předpokládá zachování 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 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 předávat každé ze zmíněných stran údaje z účetní závěrky jiným způsobem.

Inventarizace

Otázka inventarizace je klíčová pro průkaznost účetnictví účetní jednotky, jelikož pouze řádně provedená inventarizace zabezpečuje průkaznost účetnictví a jeho výstupů, včetně účetní závěrky. Od zákonných požadavků na zajištění průkaznosti prostřednictvím inventarizace tak nelze v žádném případě upustit, včetně zachování sankčního tlaku v zákoně o účetnictví. Od roku 1991 byla ustanovení týkající se inventarizace postupně doplňována o další zákonné požadavky, čímž se stala do značné míry nekonzistentní a nepřehledná. Pro účetní jednotky ve veřejném sektoru byla vydána vyhláška č. 270/2010 Sb., která stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů. Pro ostatní účetní jednotky není proces inventarizace v žádné prováděcí vyhlášce stanoven.

Současná praxe ukazuje, že se účetní jednotky dopouštějí v různé míře neprůkaznosti prezentovaného stavu majetku a závazků v účetní závěrce z důvodu chyb při prokazování jeho stavu, resp. při inventarizaci.

Nastavení efektivní regulace procesu inventarizace může znamenat výrazné snížení administrativní zátěže v tom smyslu, že účetní jednotka neprovádí množství formálních úkonů, které cíle inventarizace nenaplnují. Zároveň lze docílit stavu, kdy jsou v rámci inventarizace zjišťovány takové skutečnosti, které zvyšují efektivitu další činnosti účetní jednotky. Jako příklad lze uvést posuzování kvalitativních znaků majetku, jako je využitelnost tohoto majetku pro další (podnikatelskou) činnost účetní jednotky. Péče o nepotřebný majetek zpravidla znamená pro účetní jednotku neefektivní náklady, kterých se může na základě zjištění z inventarizace zbavit.

Kvalita provedení inventarizace je zpravidla přímo úměrná kvalitě účetní závěrky, což bude zachováno vazbou na ustanovení vymezující průkaznost účetnictví. Zlepšení provádění procesu inventarizace účetními jednotkami může v konečném důsledku znamenat zvýšení vypovídací schopnosti i jiných výstupů z účetnictví, než pouze účetní závěrky. Zefektivnění a zkvalitnění inventarizace může mít též pozitivní efekt pro kontrolní a dohledové orgány.

V rámci nové úpravy by mělo dojít k zúžení zákonem definovaných požadavků na provedení inventarizace, resp. striktně od sebe oddělit povinnosti stanovené zákonem a další podrobnosti způsobu provádění inventarizace, které je vhodné stanovit prováděcí vyhláškou. Zákon by tak měl odpovědět na tyto otázky:

- Co je předmětem inventarizace?
- Jaká je lhůta pro provedení inventarizace?
- Jaká je lhůta pro prokázání (úschovu)?
- Jaké je obecné vymezení inventurních soupisů a případných požadavků na jejich elektronizaci (digitalizaci)?
- Jaké je vymezení postupu při zjištění nesouladu mezi skutečným stavem majetku a závazků a stavem v účetnictví?

Na otázku, jak organizačně zajistit proces provedení inventarizace, aby byl naplněn zákon, by měla poskytnout návodnou odpověď prováděcí vyhláška. Současně se předpokládá, že působnost prováděcí vyhlášky bude vztažena na všechny účetní jednotky. Převodem popisu provedení inventarizace ze zákona o účetnictví do samostatné prováděcí vyhlášky dojde jednoznačně ke zpřehlednění zákona a současně ke sjednocení postupu při jeho provádění. Zajištění úpravy inventarizace prováděcí vyhláškou pro všechny skupiny účetních jednotek je důležité i například z důvodu oddělení vlastníka od osoby spravující majetek účetní jednotky.

Mezinárodní účetní standardy

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

V nové účetní legislativě se nenavrhují žádné koncepční změny, pokud jde o použití mezinárodních účetních standardů.

Varianta 1 – rozšíření použití IFRS EU na účetní jednotky finančního sektoru

V oblasti regulace obchodních společností nabývají na stále větším významu mezinárodní účetní standardy (viz obrázek 1), které reflektují aktuální mezinárodní trendy a případně též ekonomický vývoj. Aby právní předpisy upravující účetnictví v České republice nevytvářely překážku pro volný evropský trh kapitálu, zboží a služeb, případně nesnižovaly konkurenceschopnost českých účetních jednotek, je nutno kriticky posoudit vhodnost použití, respektive rozšíření použití IFRS - EU.



■ Státy vyžadující použití IFRS: 43

■ Státy povolující použití IFRS: 1

Obrázek 3 - Použití IFRS v Evropských státech

Jak bylo dříve v textu uvedeno, použití IFRS - EU je upraveno nařízením č. 1606/2002. Jelikož je nařízení přímo použitelným právním předpisem, není nutná jeho transpozice do českého právního řádu. Nařízení č. 1606/2002 však nicméně obsahuje diskrece, které členskému státu umožňují rozšířit použití IFRS - EU.

Na základě analýzy provedené v rámci pracovní skupiny se dospělo k závěru, že by bylo vhodné rozšířit použití IFRS - EU oproti stávajícímu stavu. Tento požadavek zazněl též v rámci veřejné konzultace k materiálu „*Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030*“. Důvodem je skutečnost, že zejména velké účetní jednotky a skupiny účetních jednotek jsou mezinárodně aktivní a uživatelé účetních závěrek požadují, aby informace v nich obsažené byly sestaveny na základě mezinárodně uznávaných předpisů a tím byla zajištěna jejich srovnatelnost. Zároveň je zřejmé, že složitost a rozmanitost aktivit těchto společností překonala úroveň a potřebný detail nastavení českých právních předpisů upravujících účetnictví a integrace nových či zásadní změna stávajících pravidel do českých právních předpisů upravujících účetnictví je složitá, byť pro tyto účetní jednotky nutná. IFRS - EU jsou ze strany velkých a mezinárodně činných účetních jednotek vnímány jako ucelenější soubor pravidel zobrazujících ekonomickou podstatu transakcí. Ukazuje se, že aplikací IFRS - EU se společnosti staly otevřenější k investorům a jiným uživatelům účetních závěrek. Účetní metody a detail výkaznictví jsou totiž mnohem více v souladu s potřebou externích uživatelů, zejména v oblasti oceňování majetku, závazků a kapitálu.

Skupinou účetních jednotek, které by se rozšíření, pokud jde o povinné zavedení IFRS - EU týkalo, jsou účetní jednotky působící na finančním trhu – banky a jiné finanční instituce a pojišťovny. V tomto případě je relevantní vazba na požadavky regulace na finančním trhu. Již platná sektorová regulace na finančním trhu totiž požaduje od těchto účetních jednotek používání IFRS - EU, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že jde o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, znamená rozšíření povinného použití IFRS - EU posílení stability finančního trhu a zvýšení prestiže dotčených účetních jednotek, stejně jako České republiky při různých hodnoceních, například zahraničními organizacemi.

V souvislosti s možností rozšířit použití IFRS - EU na další účetní jednotky oproti stávající právní úpravě, je nutno upozornit na riziko neprovázanosti se zákonem o daních z příjmů. V současné době je pro stanovení základu daně výchozí výsledek hospodaření zjištěný podle českých účetních předpisů a nikoli podle IFRS - EU. Na tomto místě je proto nezbytné zdůraznit, že k výraznému snížení administrativní zátěže by pro tyto účetní jednotky došlo v případě, že by navrhované změny v české účetní legislativě byly provázány s příslušnou úpravou v daňovém právu. Tedy, že výsledek hospodaření zjištěný podle IFRS - EU byl výchozím pro stanovení základu daně z příjmu. Má-li být výsledek hospodaření výchozím bodem pro zdanění, pak nelze v daňové legislativě opomíjet vývoj, kterým účetnictví prošlo a který je reprezentován právě vznikem IFRS, jejich postupným rozšiřováním nejen v Evropě, ale i po celém světě.

V případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) je vysoce relevantní Koncepční rámec a standardy IPSAS. Již při přípravě a realizaci účetní reformy v oblasti veřejných financí byly IPSAS významným zdrojem inspirace, aktuálně jsou oporou při metodických výkladech Ministerstva financí. Mezinárodní průzkumy již dnes vyhodnocují míru harmonizace právních předpisů v oblasti účetnictví veřejného sektoru s IPSAS jako velmi vysokou. Koncepční rámec a některé jednotlivé standardy IPSAS se předpokládá významně využít především při definování a oceňování prvků účetní závěrky a při vymezení účetní jednotky veřejného sektoru a struktury účetní závěrky v novém zákoně o účetnictví. Toto využití se předpokládá formou adaptace pravidel stanovených Koncepčním rámcem a standardy IPSAS prostřednictvím podzákoných předpisů, jako tomu bylo doposud.

Z důvodu dalšího zvýšení validity a relevance zveřejňovaných dat v účetních závěrkách účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) pro jejich uživatele je navrhováno v rámci úpravy stanovit splnění povinnosti předat sestavené účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) do Centrálního systému účetních informací státu. Její samotné zveřejnění se předpokládá zajišťovat ze strany Ministerstva financí.

3. Vyhodnocení nákladů a přínosů

Navrhované změny zákonného rámce v oblasti účetnictví v zásadě nemají finanční dopad na účetní jednotky. Jedná se především o změny, které jsou spíše kvalitativního charakteru. Pokud budeme vycházet z definice kvantitativního výzkumu, který je ve společenských vědách definován jako metoda standardizovaného vědeckého výzkumu, která popisuje zkoumanou skutečnost pomocí proměnných (znaků), které lze vyjádřit čísly, lze říci, že kvantifikace dopadů na účetní jednotky je v tomto případě obtížná, neboť některé veličiny nejsou měřitelné (např. zajištění věrného a poctivého obrazu nebo vypovídací schopnost pro uživatele).

Cílem navrhovaných změn je především posílení naplňování cíle účetnictví – poskytování informací pro uživatele, aby na jeho základě mohli činit ekonomická rozhodování. Změny mají vliv na zajištění průkaznosti a spolehlivosti informací poskytovaných účetnictvím, což vede k posílení věrného a poctivého obrazu. Zlepšení kvality poskytovaných informací a zvýšení jejich průkaznosti a transparentnosti se promítá do rozhodovacích procesů uživatelů poptávajících informace z účetnictví, resp. účetní závěrky.

V současné době mnoho účetních jednotek využívá externí firmy pro vedení svého účetnictví (tzv. „outsourcing“). Tyto služby však nezahrnují pouhé vedení účetnictví, ale většina takových firem nabízí účetní a jiné poradenství, upgrade software, školení apod. Tím se finanční dopad jednotlivých navrhovaných změn minimalizuje. V neposlední řadě se dopad některých změn projeví až ex-post, některé náklady, které na počátku mohou znamenat jejich zvýšení, se mohou v budoucnu projevit jako jejich celkové snížení (např. přechod na použití IFRS - EU).

V případě účetnictví tak lze těžko rozlišit mezi náklady a přínosy, neboť co se na jedné straně jeví nákladem pro někoho, může být přínosem pro jiného.

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Kritéria, která by měla být při zhodnocení vzata v úvahu, jsou

- administrativní zátěž,
- rizika navrhované právní úpravy,
- zvýšení právní jistoty účetních jednotek, a
- soulad s právem EU.

3.2 Náklady

Kvantifikace jednotlivých nákladů je velmi složitá, neboť se velmi často jedná o neměřitelné veličiny. V mnoha případech se zároveň jedná o situace, kde je dán vysoký počet nezávislých proměnných, a právě z tohoto důvodu nelze s vyšší mírou jistoty dopady plynoucí ze změny právních předpisů upravujících účetnictví kvantifikovat.

3.3 Přínosy

Kvalitativně jsou přínosy navrhované úpravy v rámci hodnocení dopadů regulace identifikovány. Stejně jako v předešlé části 3.2 Náklady lze říci, že i kvantifikace přínosů je velmi obtížně proveditelná, neboť některé veličiny nemohou být měřitelné, případně existuje řada nezávislých proměnných tak vysoká, že nedovoluje s vyšší mírou jistoty tyto přínosy kvantifikovat.

3.4 Vyhodnocení nákladů a přínosů variant

3.4.1 Kvantitativní analýza

Úkolem této analýzy je organizace a sumarizace informací s cílem dát výsledkům význam a provádět úvahy podporované validní evidencí. Pro tyto účely byly použity mnohé veřejně dostupné zdroje. Těmito zdroji jsou myšleny veřejné registry, studie, metodiky a v neposlední řadě cílené sběry informací.

Pro účely této analýzy je považován za stěžejní průzkum provedený na přelomu září a října 2019 ve spolupráci s Hospodářskou komorou ČR. Zmíněný průzkum byl proveden s cílem získání informací od podnikatelských subjektů, které jsou potřebné pro kvantifikaci dopadů nově navrhované účetní legislativy.

Shrnutí vyhodnocení nákladů		
A.	Obchodní společnosti - mikro účetní jednotky	457 217 775 Kč/rok
B.	Obchodní společnosti - malé účetní jednotky	Nedochází ke změně v administrativní zátěži.
C.	Obchodní společnosti - střední účetní jednotky	Nedochází ke změně v administrativní zátěži.
D.	Obchodní společnosti - velké účetní jednotky	Nedochází ke změně v administrativní zátěži.
E.	Účetní jednotky používající IFRS - EU	Nulový nebo případně z hlediska objemu potřebných nákladů zanedbatelný dopad.

A. Obchodní společnosti - mikro účetní jednotky

Mikro účetní jednotka je podle § 1b odst. 1 zákona o účetnictví definována následovně:

(1) Mikro účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

a) aktiva celkem 9 000 000 Kč,

b) roční úhrn čistého obrátu 18 000 000 Kč,

c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.

Tato analytická část A. se vztahuje pouze na mikro účetní jednotky, které mají formu:

- akciové společnosti,
- společnosti s ručením omezením,
- komanditní společnosti a
- veřejné obchodní společnosti.

Data týkající se celkových počtů subjektů pro účely této části kvantitativní analýzy byla získána z registru ekonomických subjektů, který je spravován Českým statistickým úřadem.

Právní forma	2017 (Stav RES k 30.6.2017)					2014 (Stav RES k 10.4.2014)				
	Počet registrovaných subjektů celkem	z toho				Počet registrovaných subjektů celkem	z toho			
		(mikro) ve skupině č. 1	(malé) ve skupině č. 2	(střední) ve skupině č. 3	(velké) ve skupině č. 4		(mikro) ve skupině č. 1	(malé) ve skupině č. 2	(střední) ve skupině č. 3	(velké) ve skupině č. 4
a.s.	26 133	15 905	3 590	1 742	749	25 251	15 687	3 623	1 717	682
s.r.o.	438 827	392 007	28 490	3 383	873	371 634	331 228	25 348	2 860	738
k.s.	729	543	67	30	22	759	580	72	32	19
v.o.s.	6 387	6 255	80	6	4	6 928	6 805	82	9	4
Celkem	472 076	414 710	32 227	5 161	1 648	404 572	354 300	29 125	4 618	1 443

Tabulka 1 - zdroj Český statistický úřad, registr ekonomických subjektů

Právní forma	Rozdíl 2017 - 2014 (počet)					Rozdíl 2017 - 2014 (%)				
	Počet registrovaných subjektů celkem	z toho				Počet registrovaných subjektů celkem	z toho			
		(mikro) ve skupině č. 1	(malé) ve skupině č. 2	(střední) ve skupině č. 3	(velké) ve skupině č. 4		(mikro) ve skupině č. 1	(malé) ve skupině č. 2	(střední) ve skupině č. 3	(velké) ve skupině č. 4
a.s.	882	218	-33	25	67	3,5%	1,4%	-0,9%	1,5%	9,8%
s.r.o.	67193	60779	3142	523	135	18,1%	18,3%	12,4%	18,3%	18,3%
k.s.	-30	-37	-5	-2	3	-4,0%	-6,4%	-6,9%	-6,3%	15,8%
v.o.s.	-541	-550	-2	-3	0	-7,8%	-8,1%	-2,4%	-33,3%	0,0%
Celkem	67504	60410	3102	543	205	16,7%	17,1%	10,7%	11,8%	14,2%

Tabulka 2 - vlastní výpočty

	Nejvyšší přírůstky
	Nejvyšší úbytky
	Průměrné hodnoty

Z poskytnutých dat je zřejmé, že nejvíce zastoupenou kategorií účetní jednotky je mikro účetní jednotka s necelými 88 %. Z výše uvedeného vyplývá, že jsou to právě mikro účetní jednotky, které tvoří významnou část českého podnikatelského prostředí a je tedy důležité se právě na tuto kategorii soustředit a neklást na tyto účetní jednotky nadbytečnou administrativní zátěž.

Pro vyčíslení administrativní zátěže na tyto podnikatelské účetní jednotky je přiměřeně použita „*Metodika měření a přeměňování administrativní zátěže podnikatelů*“ vydaná Ministerstvem průmyslu a obchodu (dále jen „metodika MPO“).

Použitím vzorce:

$$X = T * M * C$$

T – čas strávený plněním informační povinnosti vyplývající z přílohy metodiky MPO - Tabulka č. 1,

M – množství dotčených subjektů a

C – hodinové náklady.

Pro stanovení hodnoty *proměnné C - hodinové náklady* se použije následující postup:

VZOREC HODINOVÉ NÁKLADY – „C“		
Kategorie	Data	Komentář
Průměrná mzda (3313 Odborní pracovníci v oblasti účetnictví)	30 953 Kč	https://eprehledy.cz/prumerne_platy_podle_profese.php 2Q 2018 - medián
Fond pracovní doby (v hod)	168	8 hod * 21 dní
Plus režie - vyplývá z metodiky MPO	211,9 Kč / hod	15% - režie

Pro stanovení hodnoty *proměnné T – čas strávený plněním informační povinnosti*, se použijí data dle níže uvedené tabulky č. 1.

Administrativní činnost	Průměrný čas * [hod./rok] na 1 člověka	Průměrný čas "T" ** [hod./prac.den/ 1 zaměstnanec] pro výpočet zátěže
1. Seznámení se s IP	56	0,22
2. Získávání informací	66	0,26
3. Vyhodnocení	58	0,23
4. Kalkulace	198	0,78
5. Prezentace číselných údajů	47	0,19
6. Kontrola	36	0,14
7. Opravy	27	0,11
8. Popis	27	0,11
9. Vyrovnání úhrada	39	0,15
10. Interní porady	45	0,18
11. Externí porady	37	0,15
12. Úřední kontroly	25	0,10
13. Oprava chyb zjištěných úřady v průběhu kontroly	26	0,10
14. Školení k aktualizaci zákonných požadavků	27	0,11
15. Kopírování, distribuce, zakládání atd.	46	0,18
16. Hlášení/předložení informace	60	0,24
Celkem	820	3,241

Poznámka: * Zdroj GfK s.r.o.
**propočty MPO

Tabulka 3 - zdroj: Metodika měření a přeměňování administrativní zátěže podnikatelů, Ministerstvo průmyslu a obchodu - červen 2013 (verze 2.0)

Vzhledem ke skutečnosti, že se v případě účetnictví nejedná o zcela novou informační povinnost pro dotčené účetní jednotky, do kalkulace tak vstupuje pouze administrativní činnost č. 1 – Seznámení se s informační povinností. Ostatní administrativní činnosti spojené s účetnictvím již účetní jednotka provádí, a to na základě stávající právní úpravy.

Dosažením do vzorce získáme výslednou roční administrativní zátěž týkající se všech mikro účetních jednotek.

$$X = T * M * C$$

$$X = 56 * 414\,710 * 211,9$$

$$\underline{X = 4\,921\,114\,744\,Kč}$$

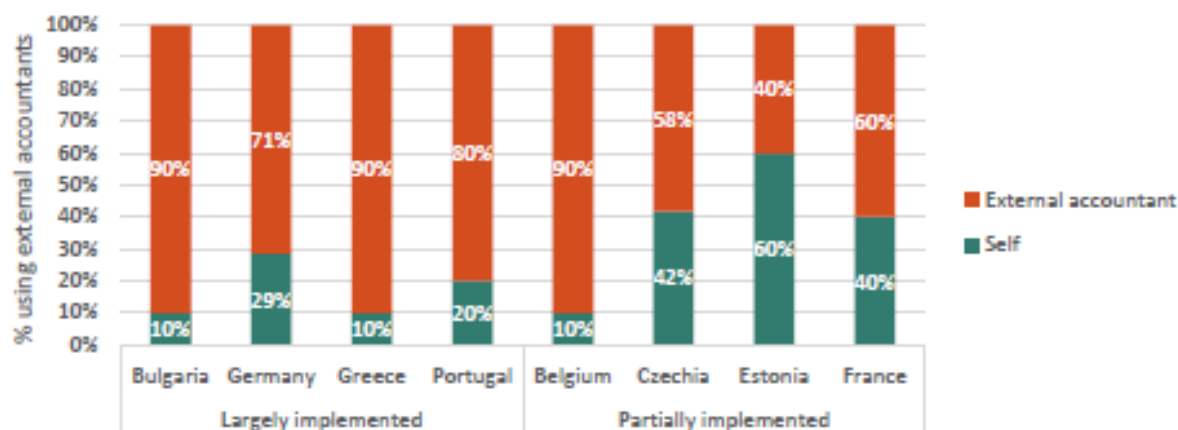
Výše uvedenou „výslednou“ administrativní zátěž mikro účetních jednotek je však nutné upravit v tom smyslu, že ne všechny mikro účetní jednotky plní tuto informační povinnost samy. V návaznosti na výsledky ankety k některým otázkám týkajícím se vedení účetnictví, která byla provedena Hospodářskou komorou ČR na přelomu září a října 2019, lze konstatovat, že významný podíl (70 %) mikro účetních jednotek využívá k vedení účetnictví externí služby (viz Tabulka 4).

V jaké míře pořizujete účetní služby externě (tzv. outsourcing)? (jedna odpověď)	0 - 10 zaměstnanců - mikro firma	11 - 50 zaměstnanců - malá firma	51 - 250 zaměstnanců - střední firma	nad 250 zaměstnanců - velká firma	Celkový součet
Veškeré účetnictví (popř. daňovou evidenci, nemusí-li firma vést účetnictví) vede má firma vlastními silami	18	14	26	15	73
Všechny účetní služby pořizují externě	40	10			50
Jen z menší části pořizují účetní služby externě	8	20	14	2	44
Z větší části pořizují účetní služby externě	22	15	3	2	42
Tak půl na půl	6	11	7	1	25
Celkový součet	94	70	50	20	234

V jaké míře pořizujete účetní služby externě (tzv. outsourcing)? (jedna odpověď)	0 - 10 zaměstnanců - mikro firma	11 - 50 zaměstnanců - malá firma	51 - 250 zaměstnanců - střední firma	nad 250 zaměstnanců - velká firma	Celkový součet
Veškeré účetnictví (popř. daňovou evidenci, nemusí-li firma vést účetnictví) vede má firma vlastními silami	19%	20%	52%	75%	31%
Všechny účetní služby pořizují externě	43%	14%	0%	0%	21%
Jen z menší části pořizují účetní služby externě	9%	29%	28%	10%	19%
Z větší části pořizují účetní služby externě	23%	21%	6%	10%	18%
Tak půl na půl	6%	16%	14%	5%	11%
Celkový součet	100%	100%	100%	100%	100%

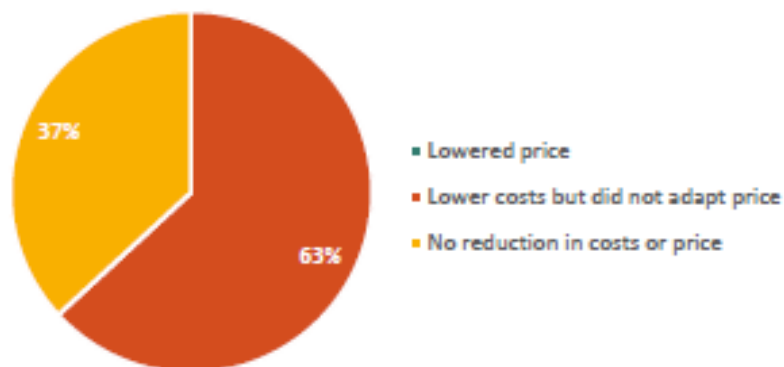
Tabulka 4 - Výsledky ankety Hospodářské komory ČR (září/říjen 2019)

Vysoká míra využití externích služeb byla zároveň potvrzena studií „*Study on Accounting Regime of Limited Liability Micro Companies*“ publikované Evropskou komisí v květnu 2019, která uvádí, že v necelých 60 % mikro účetní jednotky s právní formou společnosti s ručením omezeným využívají, za účelem splnění informační povinnosti spojené s účetnictvím, externích firem.



Source: CEPS elaboration based on survey responses.

Z výše uvedené studie dále vyplývá, že pokud dojde ke změně účetních předpisů (v případě studie jejich zjednodušení), nedochází ke změně v cenách, které externí účetní firmy účtují svým klientům a to i přesto, že externím firmám klesají náklady spojené s vedením účetnictvím pro své klienty.



Source: CEPS elaboration based on survey responses.

Na základě výše uvedených informací lze usoudit, že je nutné významnou skupinu mikro účetních jednotek (cca 70%), které využívají služeb externích firem z výsledného čísla vyloučit. Po odečtení této skupiny účetních jednotek vychází administrativní zátěž ve výši 1 476 334 423 Kč/rok. Což je v přepočtu zvýšení administrativní zátěže o 11 866 Kč za rok na dotčenou mikro účetní jednotku.

Dále je nutné vzít v úvahu i školení pracovníků v oblasti účetnictví, které je ve většině případů účetních jednotek absolvováno na každoroční bázi a nejedná se tak v konečném důsledku o extra náklad pro účetní jednotku. Cena za školení byla určena na 8 191 Kč za školení (viz Tabulka 5). O tuto částku je tedy nutné ponížít vypočítanou roční administrativní zátěž.

Jaká je roční výše Vašich nákladů pouze na školení v oblasti účetnictví (odborné semináře pro účetní, zvyšování kvalifikace účetních, zvyšování účetních znalostí jiného než účetního personálu, pořizování odborné literatury atd.)? (jedna odpověď)	0 - 10 zaměstnanců - mikro firma	11 - 50 zaměstnanců - malá firma	51 - 250 zaměstnanců - střední firma	nad 250 zaměstnanců - velká firma	Celkový součet
Do 3 tisíc Kč (včetně)	51	13			64
Mezi 3 tisíci až 10 tisíci Kč (včetně)	29	20	7	1	57
Mezi 10 tisíci až 30 tisíci Kč (včetně)	9	23	21	4	57
Mezi 30 tisíci až 100 tisíci Kč (včetně)	5	13	16	11	45
Mezi 100 tisíci až 300 tisíci Kč (včetně)		1	6	1	8
Mezi 300 tisíci až 1 miliónem Kč (včetně)				3	3
Mezi 1 miliónem až 3 milióny Kč (včetně)					
Přes 3 milióny Kč					
Celkový součet	94	70	50	20	234

Jaká je roční výše Vašich nákladů pouze na školení v oblasti účetnictví (odborné semináře pro účetní, zvyšování kvalifikace účetních, zvyšování účetních znalostí jiného než účetního personálu, pořizování odborné literatury atd.)? (jedna odpověď)	0 - 10 zaměstnanců - mikro firma	11 - 50 zaměstnanců - malá firma	51 - 250 zaměstnanců - střední firma	nad 250 zaměstnanců - velká firma	Celkový součet
Do 3 tisíc Kč (včetně)	54%	19%	0%	0%	27%
Mezi 3 tisíci až 10 tisíci Kč (včetně)	31%	29%	14%	5%	24%
Mezi 10 tisíci až 30 tisíci Kč (včetně)	10%	33%	42%	20%	24%
Mezi 30 tisíci až 100 tisíci Kč (včetně)	5%	19%	32%	55%	19%
Mezi 100 tisíci až 300 tisíci Kč (včetně)	0%	1%	12%	5%	3%
Mezi 300 tisíci až 1 miliónem Kč (včetně)	0%	0%	0%	15%	1%
Mezi 1 miliónem až 3 milióny Kč (včetně)	0%	0%	0%	0%	0%
Přes 3 milióny Kč	0%	0%	0%	0%	0%
Celkový součet	100%	100%	100%	100%	100%

Tabulka 5 - Výsledky ankety Hospodářské komory ČR (září/říjen 2019)

Celková administrativní zátěž na dotčenou mikro účetní jednotku ve výsledku činí 3 675 Kč/rok, tedy 306 Kč/měsíc. Celkem se tedy jedná o částku 457 217 775 Kč/rok za celý sektor obchodních společností, které spadají pod kategorii mikro účetních jednotek.

B. Obchodní společnosti - malé účetní jednotky

Obdobným způsobem jako u mikro účetních jednotek se bude pro vyčíslení administrativní zátěže postupovat i u malých účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi.

Malá účetní jednotka je podle § 1b odst. 2 zákona o účetnictví definována následovně:

(2) Malou účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 100 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Dosazením do vzorce získáme výslednou roční administrativní zátěž týkající se všech malých účetních jednotek.

$$X = T * M * C$$

$$X = 56 * 32\,227 * 211,9$$

$$\underline{X = 382\,418\,473\,Kč}$$

Dle tabulky 4 lze, jako v případě mikro účetních jednotek, konstatovat, že významný podíl (70 %) malých účetních jednotek využívá k vedení účetnictví externí služby. Po vyjmutí této části účetních jednotek vychází administrativní zátěž ve výši 114 725 542 Kč/rok. Což je v přepočtu zvýšení administrativní zátěže o 11 866 Kč za rok na dotčenou malou účetní jednotku.

Dále je nutné vzít v úvahu i školení pracovníků v oblasti účetnictví, které je ve většině případů účetních jednotek absolvováno na každoroční bázi a nejedná se v konečném důsledku o extra náklad pro účetní jednotku. Cena za školení byla určena na 23 650 Kč za školení (viz Tabulka 5). O tuto částku je tedy ještě nutné ponížít vypočtenou roční administrativní zátěž.

Vzhledem ke skutečnosti, že po odečtení nákladů na školení od vypočtené administrativní zátěže je výsledkem záporné číslo, lze konstatovat, že v případě malých účetních jednotek **nedochází ke změně v administrativní zátěži.**

C. Obchodní společnosti - střední účetní jednotky

Obdobným způsobem jako u mikro a malých účetních jednotek se bude pro vyčíslení administrativní zátěže postupovat i u středních účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi.

Střední účetní jednotka je podle § 1b odst. 3 zákona o účetnictví definována následovně:

(3) Střední účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 500 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Dosazením do vzorce získáme výslednou roční administrativní zátěž týkající se všech středních účetních jednotek.

$$X = T * M * C$$

$$X = 56 * 5\,161 * 211,9$$

$$\underline{X = 61\,242\,490\,Kč}$$

Dle tabulky 4 lze, na rozdíl od mikro a malých účetních jednotek, konstatovat, že podíl účetních jednotek využívajících k vedení účetnictví externí služby není tak významný (52 % účetní jednotek vede účetnictví vlastními silami). Po vyjmutí části účetních jednotek, které využívají k vedení účetnictví externí služby, se dostáváme k roční administrativní zátěži ve výši 16 535 472 Kč/rok. Což je v přepočtu zvýšení administrativní zátěže o 11 870 Kč za rok na dotčenou střední účetní jednotku.

Dále je nutné vzít v úvahu i školení pracovníků v oblasti účetnictví, které je ve většině případů účetních jednotek absolvováno na každoroční bázi a nejedná se v konečném důsledku o extra náklad pro účetní jednotku. Cena za školení byla určena na 50 000 Kč za školení (viz Tabulka 5). O tuto částku je tedy ještě nutné ponížít vypočtenou roční administrativní zátěž.

Vzhledem ke skutečnosti, že po odečtení nákladů na školení od vypočtené administrativní zátěže je výsledkem záporné číslo, lze konstatovat, že v případě středních účetních jednotek **nedochází ke změně v administrativní zátěži.**

D. Obchodní společnosti - velké účetní jednotky

Obdobným způsobem jako u ostatních účetních jednotek se bude pro vyčíslení administrativní zátěže postupovat i u velkých účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi.

Velká účetní jednotka je podle § 1b odst. 4 zákona o účetnictví definována následovně:

(4) Velkou účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené v odstavci 3.

Dosazením do vzorce získáme výslednou roční administrativní zátěž týkající se všech velkých účetních jednotek.

$$X = T * M * C$$

$$X = 56 * 1\,648 * 211,9$$

$$\underline{X = 19\,555\,827\,Kč}$$

Dle tabulky 4 lze, na rozdíl od mikro a malých účetních jednotek konstatovat, že podíl účetních jednotek využívajících k vedení účetnictví externí služby není tak významný (75 % účetní jednotek vede účetnictví vlastními silami). Po vyjmutí části účetních jednotek, které využívají k vedení účetnictví externí služby, se dostáváme k roční administrativní zátěži ve výši 17 013 569 Kč/rok. Což je v přepočtu zvýšení administrativní zátěže o 11 864 Kč za rok na dotčenou velkou účetní jednotku.

Dále je nutné vzít v úvahu i školení pracovníků v oblasti účetnictví, které je ve většině případů účetních jednotek absolvováno na každoroční bázi a nejedná se v konečném důsledku o extra náklad pro účetní jednotku. Cena za školení byla určena na 150 575 Kč za školení (viz Tabulka 5). O tuto částku je tedy ještě nutné ponížít vypočtenou roční administrativní zátěž.

Vzhledem ke skutečnosti, že po odečtení nákladů na školení od vypočtené administrativní zátěže je výsledkem záporné číslo, lze konstatovat, že v případě velkých účetních jednotek **nedochází ke změně v administrativní zátěži.**

E. Účetní jednotky používající IFRS - EU

Návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví počítá s rozšířením povinného použití IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky. Toto rozšíření se týká některých účetních jednotek působících na finančním trhu, zejména jde o banky a pojišťovny, které IFRS - EU používají již pro účely dohledu (např. dohled ČNB a sektorový dohled).

Níže uvedená tabulka uvádí rozdělení účetních jednotek, kterých by se mělo týkat budoucí povinné používání IFRS - EU, podle účetního systému (IFRS - EU vs. vyhláška MF), který v současnosti používají.

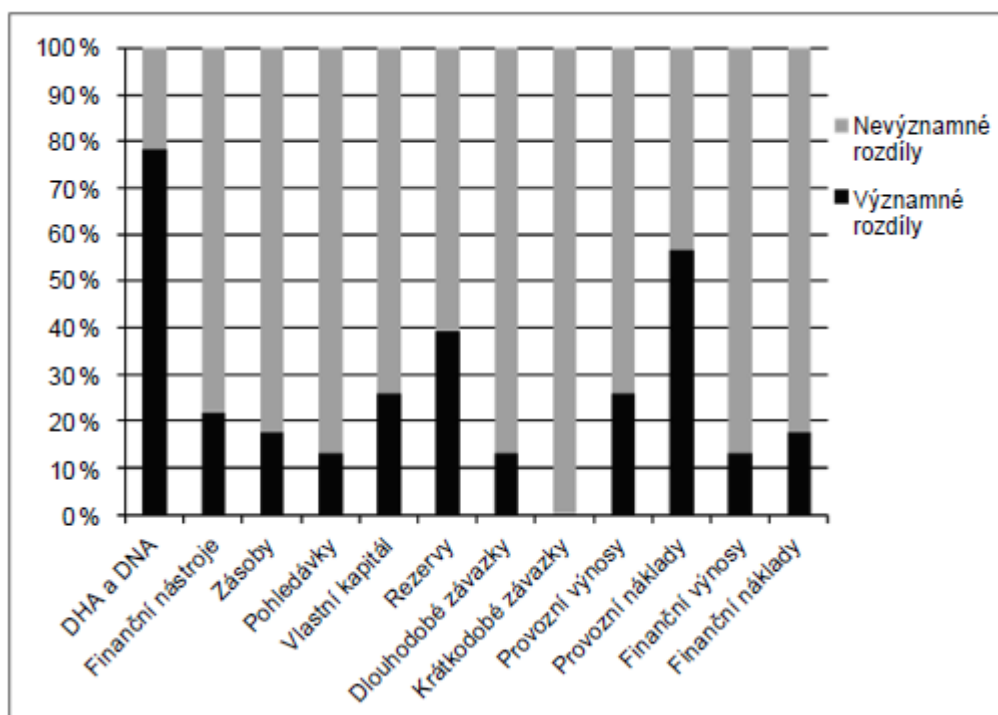
Povinné použití IFRS - EU		
Účetní jednotka	IFRS - EU	Vyhláška MF
Obchodní společnosti, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu EU	121	0
Banky	15	8
Družstevní záložny	0	10
Penzijní společnosti	0	8
Transformované fondy	0	8
Účastnické fondy	0	27

Investiční fondy	36	272
Investiční společnosti	1	26
Nebankovní obchodníci s cennými papíry.	2	17
Pojišťovny	2	28
Zajišťovny	1	0
CELKEM	178	404

V této souvislosti je však nutné upozornit na skutečnost, že všechny investiční fondy, včetně těch, které postupují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb. k zákonu o účetnictví, oceňují majetek a dluhy podle IFRS - EU (§ 196 zákona o investičních společnostech a investičních fondech). Podobně je tomu u účastnických fondů (§ 115 zákona o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 37 vyhlášky č. 117/2012 Sb.) a transformovaných fondů (§ 118 zákona o doplňkovém penzijním spoření 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 (viz čl. 24 nařízení č. 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 (viz § 51 zákona o pojišťovnictví ve spojení s čl. 9 nařízení Komise č. 2015/35).

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

V kombinaci s níže uvedeným grafem č. 1 lze dovodit, že největší rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS - EU, kterými jsou dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, účetní jednotky dotčené povinným přechodem na IFRS - EU již dávno řeší, a to z důvodu vykazování orgánům regulace (např. ČNB). Lze se proto domnívat, že se v zásadě nejedná o zcela úplný přechod, ale pouze o přechod částečný.



Graf 1 - Rozdíly v účetním zobrazení vybraných oblastí dle českých účetních standardů a IFRS, zdroj: VYNUCENÉ PŘIJETÍ IFRS ČESKÝMI NEKÓTOVANÝMI PODNIKY: HODNOCENÍ PŘÍNOSŮ A NÁKLADŮ, David Procházka, 2016

Z výše uvedeného vyplývají data v tabulce č. 6, která vyčíslují náklady na sestavení účetní závěrky dle IFRS - EU. Pokud tato data vyplývající z analýzy (VYNUCENÉ PŘIJETÍ IFRS ČESKÝMI NEKÓTOVANÝMI PODNIKY: HODNOCENÍ PŘÍNOSŮ A NÁKLADŮ, David Procházka, 2016) vztáhneme i na ostatní účetní jednotky, které budou předmětem povinného použití IFRS - EU, lze stanovit přibližné náklady na tuto legislativní změnu u účetních jednotek, které budou v rámci účetních systémů přecházet.

	Jednorázové náklady (v tis. Kč)	Pravidelné náklady (v tis. Kč)	Příprava účetní závěrky podle IFRS (člověkohodiny)
Aritmetický průměr	698	521	78
Průměr medián	200	275	45

Tabulka 6 – zdroj: VYNUCENÉ PŘIJETÍ IFRS ČESKÝMI NEKÓTOVANÝMI PODNIKY: HODNOCENÍ PŘÍNOSŮ A NÁKLADŮ, David Procházka, 2016

Po provedení výpočtů, kdy se počet účetních jednotek používajících prováděcí předpisy v oblasti účetnictví (tj. vyhlášku č. 501/2002 Sb. a č. 502/2002 Sb.) vynásobí mediánovým průměrem podle tabulky č. 4, lze jednorázové náklady na přechod pro dotčené účetní jednotky vyčíslit na 80,8 mil. Kč a pravidelné náklady na 110,1 mil. Kč. Tyto částky však nejsou v žádném případě konečné a nevyjadřují konečnou zátěž pro dotčené účetní jednotky. Od těchto částek je nutné odečíst náklady, které byly vynaloženy na vedení účetnictví podle českých účetních předpisů. Tyto české účetní předpisy jsou však používány především a zejména pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Lze se domnívat, že tyto náklady dosahují přibližně stejné výše (případně jsou o něco nižší) jako náklady na použití IFRS.

V zásadě lze tedy konstatovat, že dopad na účetní jednotky, které budou přecházet na IFRS - EU, bude nulový nebo případně z hlediska objemu potřebných nákladů zanedbatelný.

3.4.2 Multikriteriální analýza

a) Úvod

V souladu s obecnými zásadami pro hodnocení dopadů (RIA) se při tvorbě právního předpisu vypracovává vyhodnocení navrhovaných variant řešení. I přesto, že existuje řada kvantitativních a kvalitativních metod pro vyhodnocování přínosů a nákladů, tak řada právních předpisů si klade za cíl dosažení neměřitelných přínosů. Jedná se o obtížně kvantifikovatelné dopady, které lze i přesto analyzovat s využitím některých metod. V případě analýzy vyhodnocení navrhovaných variant v nově navrhovaném zákoně o účetnictví bude použita multikriteriální analýza.

b) Popis

Multikriteriální analýza je metoda, která umožňuje posuzovat současně několik různých kritérií. Vícekriteriální rozhodování vzniká všude tam, kde rozhodovatel hodnotí důsledky své volby dle několika kritérií, a to kritérií kvantitativních, která se zpravidla vyjadřují v přirozených stupnicích nebo kritérií kvalitativních, kdy se zavádí vhodná stupnice. Základními kroky multikriteriální analýzy jsou následující:

- i. efektivita každé varianty je definována a následně vyhodnocena na základě seznamu vážených kritérií,
- ii. k hodnocení kritérií se využívá bodová škála,
- iii. pro každou variantu kombinací vah a počtu bodů poté agregována celková hodnota, která poskytne měřítko pro seřazení jednotlivých variant.

c) Zvolená kritéria a bodová stupnice

Pro účely této analýzy byla zvolena bodová stupnice od 1 do 5, kdy 1 označuje nejméně vhodný výsledek a 5 označuje nejvíce vhodný výsledek. Dále byla zvolena následující kritéria:

- i. výsledky veřejné konzultace (jednoznačný souhlas s navrhovanou variantou = 5, souhlas s navrhovanou variantou = 4, varianta nebyla zvolena, kvůli rovnosti výsledků = 3, nesouhlas s navrhovanou variantou = 2, jednoznačný nesouhlas s navrhovanou variantou = 1),
- ii. administrativní zátěž (snížení administrativní zátěže = 5, administrativní zátěž beze změny = 3, zvýšení administrativní zátěže = 1),
- iii. identifikovaná rizika (rizika nebyla identifikována, případná eliminace rizik = 5, byla identifikována rizika, která nejsou závažná, avšak nejsou zanedbatelná = 3, byla identifikována závažná rizika, případný vznik rizik = 1),

- iv. soulad s právem EU (soulad s právem EU = 5, částečný soulad / nesoulad s právem EU, případně nerelevantní = 3, nesoulad s právem EU = 1),
- v. zvýšení právní jistoty účetních jednotek vylepšením právního předpisu (zvýšení právní jistoty účetních jednotek = 5, právní jistota účetních jednotek na současném stavu = 3, snížení právní jistoty účetních jednotek = 1).

d) Vyhodnocení jednotlivých variant konzultačního materiálu

Jako základ jednotlivých variant byly použity jednotlivé kapitoly materiálu „*Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030*“, ke kterému proběhla veřejná konzultace.

i. Ke kapitole I. 1. Ke koncepčnímu rámci

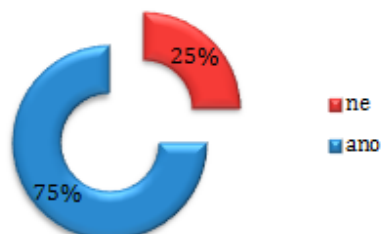
Použití koncepčního rámce je předpokladem tvorby nerozporupné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem. Z legislativního pohledu se tak koncepční rámec stává vodítkem při tvorbě konkrétních účetních pravidel a metod a nakonec bývá – zcela nebo zčásti – přímo artikulován v obecně závazných účetních předpisech.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Ponechat stávající stav a to, že stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují výslovný text toho, co se obvykle uznává za celistvý koncepční rámec účetnictví.

Varianta 1: Navrhuje se, aby nová úprava byla vypracována na základě koncepčního rámce, který se v co největší míře stane „psaným“ rámcem a jeho jednotlivé koncepční prvky budou promítnuty do textu zákona o účetnictví.

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Vyšší harmonizace povede ke snížení nákladů a vyšší kvalitě účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a vyšší transparentnosti účetních závěrek pro investory, zahraniční subjekty, instituce poskytující dotace a institucionální věřitele (banky apod.).

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Vzhledem ke skutečnosti, že stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují výslovný text toho, co se obvykle uznává za celistvý koncepční rámec účetnictví, je rizikem, že bude oslabena právní jistota účetních jednotek při aplikaci účetních metod.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována

Soulad s právem EU

Varianta 0

Nerelevantní. Právo EU neupravuje koncepční rámec.

Varianta 1

Nerelevantní. Právo EU neupravuje koncepční rámec.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Vzhledem ke skutečnosti, že stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují

Varianta 1

Přijetí jednoznačných konceptů zároveň povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při

výslovný text toho, co se obvykle uznává za řešení praktických problémů a tím tedy i k vyšší celistvý koncepční rámec účetnictví, je rizikem, právní jistotě. že bude oslabena právní jistota účetních jednotek při aplikaci účetních metod.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
Analyzovaná varianta						
Varianta 0	2	3	3	3	1	12
Varianta 1	4	5	5	3	5	22

Tabulka 7- analýza kapitoly I. 1. Ke koncepčnímu rámci

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

ii. Ke kapitole I. 2. Obecné účetní zásady a principy

Za účetní zásady a principy se obecně považuje soubor pravidel, která jsou imanentní účetnictví, jako způsobu zachycení ekonomické reality formalizovaným a předvídatelným způsobem. Účetní jednotky se těmito zásadami a principy řídí při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky bez ohledu na to, zda si to uvědomují či nikoli. Účetní zásady a principy zpravidla nebývají vyčerpávajícím způsobem kodifikovány (výslovně vymezeny právním předpisem). Ve stávající právní úpravě účetnictví jsou obecné účetní zásady zapracovány do konkrétních ustanovení zákona o účetnictví.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Ponechat „roztříštěnost“ obecných účetních zásad ve stejném stavu, jako ve stávajícím znění zákona o účetnictví

Varianta 1: Navrhuje se soustředit obecné účetní zásady na „jedno místo“ a tím poskytnout uživatelům zákona o účetnictví větší uživatelský komfort.

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhovaným soustředěním obecných účetních zásad na „jedno místo“ v novém zákoně o účetnictví nedojde na straně účetních jednotek k žádnému navýšení, ale ani ke snížení administrativní zátěže. Navrhované řešení je v tomto smyslu neutrální.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Vzhledem ke skutečnosti, že stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují obecné zásada a principy, je rizikem, že bude oslabena právní jistota účetních jednotek při aplikaci účetních metod.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Stávající stav je plně v souladu s právem EU.

Varianta 1

Navrhovaný stav je plně v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Vzhledem ke skutečnosti, že stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují výslovný text toho, co se obvykle uznává za celistvý koncepční rámec účetnictví, je rizikem, že bude oslabena právní jistota účetních jednotek při aplikaci účetních metod.

Varianta 1

Soustředění obecných účetních zásad na jedno místo v zákoně o účetnictví povede k většímu uživatelskému komfortu a tím zároveň k vyšší právní jistotě dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	0	3	3	5	1	12
Varianta 1	5	3	5	5	5	23

Tabulka 8 - analýza kapitoly I. 2. Obecné účetní zásady a principy

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

iii. Ke kapitole I. 3. Zásada přednosti obsahu nad formou

Tato zásada přímo vyplývá z předpokladu, že účelem účetní závěrky je prezentovat ekonomické fenomény ve slovech a číslech. Zásada přednosti obsahu nad formou znamená, že při rozhodování o účetním řešení uskutečněných transakcí se musí postupovat tak, aby došlo k vykázaní (a zaúčtování) věcného (ekonomického, skutečného) obsahu transakce, a to bez ohledu na formu (právní pojetí) této transakce.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Ponechat stávající situaci, kdy zabudování zásady přednosti obsahu nad formou je ne zcela srozumitelné a může vést k nepředvídatelným a nesrovnatelným řešením.

Varianta 1: Zabudovat zásadu přednosti obsahu nad formou do zákona o účetnictví pomocí definice.

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Výslovné a přímé zakotvení zásady přednosti obsahu nad formou eliminuje stávající nejistotu při její aplikaci, čímž by mělo ubýt administrativní zátěže spojené s vyhodnocením nejistoty ohledně aplikace této zásady.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Ponechání stávajícího stavu, kdy je tato metoda poměrně obtížně uchopena v účetních předpisech, neeliminuje stávající nejistotu při aplikaci této zásady.

Varianta 1

Aplikace zásady může vést ke složitým účetním řešením. Z tohoto důvodu budou kladeny vysoké nároky na tvůrce právních předpisů v oblasti harmonizace účetnictví.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Zásada je již nyní součástí právních předpisů upravujících účetnictví, avšak v poměrně obtížně uchopitelné podobě.

Varianta 1

Navrhovaný stav je plně v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu v této oblasti nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních

Varianta 1

Výslovné a přímé zakotvení zásady přednosti obsahu nad formou eliminuje stávající nejistotu

jednotek.

při její aplikaci.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta						
Varianta 0	0	3	3	3	3	12
Varianta 1	5	5	1	5	5	21

Tabulka 9 - analýza kapitoly I. 3. Zásada přednosti obsahu nad formou

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

iv. Ke kapitole II. Vymezení účetních jednotek v kontextu předmětu účetnictví

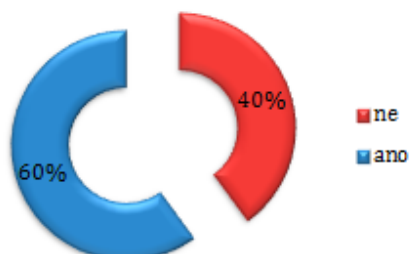
Účetní jednotky lze členit podle různých hledisek, kterými může být například velikost, právní forma nebo oblast činnosti. Podle tohoto členění je upraven rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví apod.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Ponechat stávající stav pokud jde o vymezení účetních jednotek, s tím, že stávající úprava plně neodráží potřeby jednotlivých skupin účetních jednotek.

Varianta 1: Navrhuje se podrobnější diferenciací požadavků na vedení účetnictví i jeho ověření s ohledem na velikostní kategorii účetní jednotky, a to především zavedením zcela jednoduchého podvojného účetnictví pro účetní jednotky, které nespádají do působnosti směrnice 2013/34/EU (např. „nepodnikatelské“ účetní jednotky).

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachováním stávajícího stavu znamená, že nedojde k dalšímu rozšíření okruhu účetních jednotek povinně používajících IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky. S tím souvisí i zvýšená administrativní náročnost v případě účetních jednotek podléhajících sektorové regulaci, kdy právě zvláštní evidence jsou založené na IFRS - EU pro účely naplňování požadavků těchto regulací.

Varianta 1

Navrhovaná varianta předpokládá, že menším, případně „méně významným“ účetním jednotkám se umožní vedení účetnictví v takovém rozsahu a s takovými požadavky (tzv. podvojně účetnictví s úlevami pro mikro respektive malé účetní jednotky), které zjednoduší požadavky na vedení účetnictví, čímž dojde ke snížení administrativní zátěže. V případě velkých účetních jednotek, které by používaly IFRS - EU, by došlo ke snížení

administrativní zátěže, tj. tyto účetní jednotky by již nadále nebyly nuceny vést „dvojit“ účetnictví (jedno v režimu IFRS - EU a jedno – „české“ - pro potřeby zjištění základu daně z příjmů). Nicméně, v této souvislosti je nutné upozornit, že zavedení IFRS - EU s sebou nese zvýšené náklady, nikoli však následné zvýšení administrativní zátěže.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu by tak nepřispělo k posílení konkurenceschopnosti samotných účetních jednotek i České republiky jako celku.

Varianta 1

V souvislosti s rozšířením okruhu účetních jednotek povinně používajících IFRS - EU může dojít u některých účetních jednotek přechodně ke zvýšeným nákladům spojených s přechodem na

IFRS - EU.

S tím souvisí i zvýšená administrativní náročnost v případě účetních jednotek podléhajících sektorové regulaci, kdy právě zvláštní evidence jsou založené na IFRS - EU pro účely naplňování požadavků těchto regulací.

Neprovázanost se zákonem o daních z příjmů.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Současný stav je v souladu s právem EU.

Varianta 1

Navržené změny jsou v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu, pokud jde o vymezení účetních jednotek, nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navržení podrobnější diferenciací požadavků na vedení účetnictví i jeho ověření s ohledem na velikostní kategorii účetní jednotky povede k zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	2	3	0	5	3	13
Varianta 1	4	5	0	5	5	19

Tabulka 10 - analýza kapitoly II. Vymezení účetních jednotek v kontextu předmětu účetnictví

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

v. Ke kapitole III. 1. Účetní závěrka – obecně

Tato kapitola se týká účetní závěrky obecně – obsah, ověření a zveřejnění, přičemž v následujících kapitolách je popsána účetní závěrka z pohledu jednotlivých skupin účetních jednotek – podnikatelé, banky a jiné finanční instituce a pojišťovny, právnické osoby – nepodnikatelé.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: V nové účetní legislativě se nenavrhují žádné koncepční změny.

Varianta 1: V nové účetní legislativě se nenavrhují – z hlediska obsahu, ověřování a zveřejňování účetní závěrky - žádné zásadní/koncepční úpravy. S ohledem na technické postupy zveřejňování účetních závěrek se navrhuje, aby byla vytvořena XML resp. XBRL taxonomie, která by sloužila ke standardizování elektronické podoby účetních závěrek (stejně, jako je standardizována jejich listinná podoba).

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Nedochází k dalšímu snížení administrativní zátěže dotčených účetních jednotek. Transpozicí směrnice 2013/34/EU do českého účetního práva, společně s využitím diskrecí, které tato směrnice členským státům EU poskytuje, již došlo k výraznému snížení administrativní zátěže, zejména u mikro účetních jednotek a u malých účetních jednotek.

Varianta 1

Vytvoření jednotného standardu pro 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. Drtivá většina účetních informačních systémů je obdobných exportů schopna již dnes, bohužel jich však nelze využít za účelem administrativního snížení zátěže, neboť tyto exporty nejsou standardizovány.

Identifikovaná rizika	
Varianta 0	Varianta 1
Rizika nebyla identifikována.	Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU	
Varianta 0	Varianta 1
Současný stav je plně v souladu s právem EU.	Navržená změna je v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	
Varianta 0	Varianta 1
Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.	Navrhovaný stav nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta						
Varianta 0	2	3	3	3	3	14
Varianta 1	4	3	3	3	3	16

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

vi. Ke kapitole III. 2. 1. Podnikatelé

Tato kapitola se věnuje účetní závěrce podnikatelských subjektů, které nespádají do žádné specifické kategorie (jakou jsou např. pojišťovny a finanční instituce). Pokrývá tak obchodní korporace a podnikající fyzické osoby, neřeší však specifika organizačních složek zahraničních korporací, která jsou řešena samostatně v kapitole III. 2. 5.

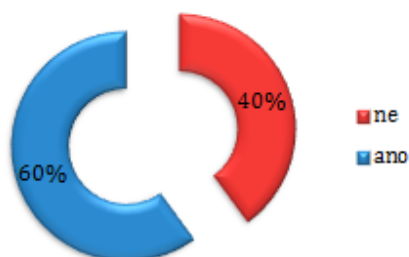
Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: V nové účetní legislativě se nenavrhují žádné koncepční změny.

Varianta 1: Navrhuje se rozsáhlá diferenciací požadavků ve vazbě na význam a velikost účetních jednotek. Bude dosaženo výrazného a dlouhodobého snížení administrativní zátěže spojené s účetnictvím pro zásadní počet menších podnikajících subjektů, jednoznačná podpora malých a středních účetních jednotek, a naopak dosažení vyšší transparentnosti u kotovaných účetních jednotek a dalších největších a nejvýznamnějších korporací a skupin, které mají dostatečné finanční a personální zdroje a jejich vyšší náklady budou plně kompenzovány vyšším užitekem pro rozsáhlou skupinu uživatelů těchto informací.

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Nedochází k dalšímu snížení administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhovaná diferenciací požadavků ve vazbě na význam a velikost účetní jednotky povede ke snížení administrativní zátěže nejmenších účetních jednotek.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

Klíčovou otázkou je vazba mezi zveřejňovanými informacemi a jejich věrohodností. V případě povinně auditovaných účetních jednotek je věrohodnost zveřejňovaných údajů řešena

auditem. V ostatních případech (mimo mikro účetní jednotky) je vhodné zvážit, zda by riziko zveřejňování neověřených informací nemělo být sníženo požadavkem na posouzení validity informací, které jsou následně zveřejňovány v obchodním rejstříku.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Současný stav je plně v souladu s právem EU.

Varianta 1

Navržená změna je v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Rozsáhlá diferenciací požadavků ve vazbě na význam a velikost účetních jednotek u mikro a malých účetních jednotek předpokládá zvýšení právní jistoty a to především z důvodu, že tyto účetní jednotky nebudou tolik zatěžovány regulací.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	2	3	5	5	3	18
Varianta 1	4	5	1	5	5	20

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

vii. Ke kapitole III. 2. 2. Banky, pojišťovny a další účetní jednotky na finančním trhu

Tato kapitola je věnována účetním závěrkám účetních jednotek, které působí na finančním trhu. Jde především o účetní jednotky, které poskytují bankovní, pojišťovací nebo investiční služby nebo jsou v čele skupiny, která tyto služby poskytuje, a to v souladu s věcnými předpisy.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Navrhuje se zachování platného stavu.

Varianta 1: Pro novou účetní legislativu navrhuji se zásadní úpravy ve smyslu rozšíření povinného i dobrovolného použití IFRS - EU pro některé další účetní jednotky.

Výsledky veřejné konzultace

**Souhlasíte s
navrhovanou
variantou?**



Administrativní zátěž

Varianta 0

Nedochází k dalšímu snížení administrativní zátěže dotčených účetních jednotek. Naopak se ponechává stav, který negativně ovlivňuje administrativní zátěž dotčených účetních jednotek, ve kterém jsou účetní jednotky povinny vést zvláštní evidenci pro účely sektorové

Varianta 1

Tato varianta přispěje k souladu požadavků na vedení účetnictví s požadavky vyplývajícími účetním jednotkám ze sektorových regulací, podle kterých jsou IFRS - EU již vyžadovány pro účely vykázání aktiv, závazků, vlastního kapitálu, oceňování apod. Sníží se tak administrativní zátěž v důsledku vedení zvláštních evidencí,

regulace.	neboť bude možné využít účetní záznamy při naplňování požadavků stanovených sektorovými regulacemi.
-----------	---

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Vedení zvláštní evidence pro účely sektorové regulace.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Současný stav je plně v souladu s právem EU.

Varianta 1

Navržená změna je v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Předpokládá se zvýšení právní jistoty a to především z důvodu, že dotčené účetní jednotky nebudou zatěžovány nadbytečnou regulací (ve formě vedení zvláštní evidence pro účely dohledu).

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	1	3	1	5	3	13
Varianta 1	5	5	5	5	5	25

Závěr: Na základě analýzy byla jednoznačně zvolena změnová **Varianta 1**.

viii. Ke kapitole III. 2. 3. Právnícké osoby „Nepodnikatelé“

Tato kapitola se zabývá účetní závěrkou, jejím ověřením a zveřejněním právníckými osobami „nepodnikateli“. Jedná se o účetní jednotky, jejichž prvotním cílem není podnikatelská činnost. Jde o velmi nesourodou skupinu účetních jednotek, a to vzhledem jak k jejich

velikosti, tak i oblasti jejich činnosti, proto byl po diskusi v rámci pracovní skupiny zvolen zastřešující pojem „nepodnikatelé“.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Zachování stávající právní úpravy, která se vztahuje na řadu různorodých účetních jednotek.

Varianta 1: V rámci nově navrhované právní úpravy by měly být definovány podobné skupiny nepodnikatelských účetních jednotek, které lze zahrnout pod společnou právní úpravu účetnictví a zároveň najít způsob, jak zajistit vypovídací schopnost účetních závěrek (především výkazů) takovýchto subjektů.

Výsledky veřejné konzultace

**Souhlasíte s
navrhovanou
variantou?**



Administrativní zátěž

Varianta 0

Nedochází k dalšímu snížení administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhovaná varianta přispívá ke snížení administrativní zátěže.

Je zřejmé, že stávající účetnictví nepodnikatelů dle vyhlášky č. 504/2002 Sb. v sobě soustřeďuje neskutečně rozmanitý výčet účetních jednotek s diametrálně odlišnými potřebami výkaznictví.

Administrativní nároky kladené na nestátní neziskové organizace z hlediska obsahu, ověření a zveřejnění účetní závěrky by měly být

Tato skutečnost ve svém důsledku způsobuje, že účetní jednotky mnohdy podávají nadbytečné informace a tím se zvyšuje jejich administrativní zátěž.

diferencované především podle míry veřejného zájmu na poskytování informací. Dále je vhodné jako kritérium brát v úvahu například i velikost nepodnikatelského subjektu, kdy malí nepodnikatelé by sestavovali méně podrobné výkazy.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Oblast účetnictví nepodnikatelů není právem EU řešena.

Varianta 1

Oblast účetnictví nepodnikatelů není právem EU řešena.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

V oblasti výkaznictví posoudit, zda jít cestou volnosti a možnosti individuální úpravy výkazů či stanovit „typové“ výkazy pro jednotlivé skupiny či typy aktivit nestátních neziskových organizací. Tyto naznačené možnosti povedou ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	1	3	5	3	3	15
Varianta 1	5	5	5	3	5	23

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

ix. Ke kapitole III. 2. 4. Hotovostní účetnictví

Tato kapitola je věnována problematice hotovostního účetnictví, které by mělo spojit historické výhody jednoduchého účetnictví, které je v zásadě založeno na peněžních tocích a značného stupně neformálnosti stávající daňové evidence.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Navrhuje se zachování stávajícího platného stavu.

Varianta 1: Z hlediska obsahu se pro novou účetní legislativu navrhuje opustit koncept účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, stanovit rozsah úlev pro účetní jednotky splňující stanovená kritéria tak, aby účetnictví těchto jednotek bylo založeno na peněžních tocích a nově vymezit okruh účetních jednotek s možností vést jednoduché účetnictví.

Výsledky veřejné konzultace

**Souhlasíte s
navrhovanou
variantou?**



Administrativní zátěž

Varianta 0

Nedochází ke snížení administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Tato varianta přispěje ke zpřehlednění stávajícího účetního rámce, neboť koncept zjednodušeného rozsahu vedení účetnictví není systematicky zakomponován do systému úlev pro některé účetní jednotky. Tato varianta zajistí do značné

míry kontinuity při vedení účetnictví založeného na příjmech a výdajích (bez uplatnění aktuálního principu). Uplatněním změnové varianty se zároveň uplatní princip přiměřenosti (proporcionality), neboť možnost využít úlevy z účetních metod, požadavků na účetní knihy a výstupů z vedení účetnictví bude dána účetním jednotkám, které nejsou např. z hlediska hospodaření s veřejnými prostředky nebo rozsahu spravovaného majetku významné.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Současný stav je plně v souladu s právem EU, právo EU totiž vedení účetnictví nepodnikatelů a fyzických osob neupravuje.

Varianta 1

Změnová varianta nekoliduje s právem EU, úprava vedení účetnictví nepodnikatelů a fyzických osob právo EU neupravuje.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhovaný stav systematicky doplní účetní rámec a tím se zvýší právní jistota dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	1	3	5	3	3	15
Varianta 1	5	5	5	3	5	23

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

x. Ke kapitole III. 2. 5. Pobočky, odštěpné závody a organizační složky

Tato kapitola se věnuje požadavkům na účetnictví poboček, odštěpných závodů a organizačních složek zahraničních podnikatelských subjektů a řeší požadavky a způsoby zahrnutí poboček, odštěpných závodů a organizačních složek českých účetních jednotek do jejich souhrnného účetního výkaznictví.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Navrhuje se zachování stávajícího platného stavu.

Varianta 1: Navrhuje se zjednodušit přístup k pobočkám zahraničních subjektů tak, aby plnily informační požadavky uživatelů, kterými jsou v rozhodující míře fiskální orgány. 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, nebo přísnější by měly být kladeny též na pobočky podnikatelských subjektů z třetích zemí.

Výsledky veřejné konzultace

**Souhlasíte s
navrhovanou
variantou?**



Administrativní zátěž

Varianta 0	Varianta 1
<p>Nedochází k dalšímu snížení administrativní zátěže dotčených účetních jednotek. Naopak se ponechává stav, který negativně ovlivňuje administrativní zátěž dotčených účetních jednotek, pokud jde o zveřejňování účetní závěrky poboček zahraničních subjektů.</p>	<p>Navrhuje se zjednodušit přístup k pobočkám zahraničních subjektů tak, aby plnily informační požadavky uživatelů, kterými jsou v rozhodující míře fiskální orgány.</p> <p>Od poboček zahraničních subjektů by mělo být vyžadováno sestavení účetní závěrky v rozsahu vyžadovaném pro malé účetní jednotky. Ve sbírce listin veřejného rejstříku by však bylo vyžadováno pouze zveřejnění výroční zprávy zřizovatele.</p>

Identifikovaná rizika	
Varianta 0	Varianta 1
<p>Ponechání stávajícího stavu v oblasti poboček sebou přináší riziko v podobě určitého rozporu mezi národní a evropskou účetní úpravou. Tento rozpor může ovlivnit příliv zahraničních investic do České republiky.</p>	<p>V dalších legislativních krocích bude vhodné zohlednit reálné potřeby zainteresovaných stran a zejména orgánů správy daní tak, aby nároky kladené na pobočky zahraničních subjektů naplnily jejich potřeby, avšak odstranily zbytečnou administrativní zátěž, což může pozitivně ovlivnit příliv zahraničních investic do České republiky.</p> <p>Nastavení vhodného rozsahu požadavků na ověřování účetních závěrek poboček zahraničních subjektů, event. s diferenciací mezi zřizovateli z členských států EU a zřizovateli ze třetích zemí.</p>

Soulad s právem EU	
Varianta 0	Varianta 1
<p>V případě poboček podnikatelských subjektů z jiných členských států EU je zákon o účetnictví v určitém rozporu se směrnicemi 2017/1132/EU a 89/117/EHS, které nedovolují členským státům požadovat zveřejnění účetní závěrky poboček a naopak ukládá vyžadovat zveřejnění výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy včetně zprávy auditora jejího zřizovatele.</p>	<p>Změnová varianta nekoliduje s právem EU. Účetnictví poboček není právem EU přímo upraveno, požadavky kladené na pobočky jsou částečně obsaženy ve směrnici 2017/1132/EU a zásadně by neměly přesahovat požadavky kladené účetní směrnicí EU na ostatní účetní jednotky. Určitým omezujícím předpisem jsou výše zmíněné směrnice 2017/1132/EU a 89/117/EHS.</p>

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Ponechání zmíněného rozporu mezi národní a evropskou účetní úpravou vede k dalšímu snižování právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Odstranění výše zmíněného rozporu mezi národní a evropskou účetní úpravou vede ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	1	3	1	1	1	7
Varianta 1	5	5	1	5	5	21

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

xi. Ke kapitole III. 2. 6. Konsolidovaná účetní závěrka

Tato kapitola se týká konsolidace – tedy celého procesu vedoucího k sestavení konsolidované účetní závěrky. To znamená stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, včetně možných osvobození od této povinnosti. Dále zahrnování účetních jednotek do konsolidované účetní závěrky. Také se týká metod, kterými konsolidující účetní jednotka zahrne jí konsolidované účetní jednotky do konsolidované účetní závěrky.

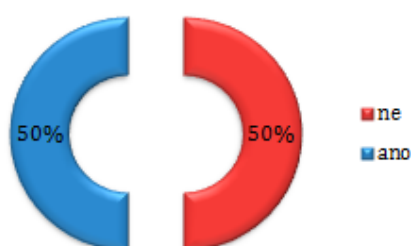
Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Zachování stávajícího stavu. V současné době je konsolidace kromě zákona o účetnictví řešena ve třech samostatných vyhláškách – pro podnikatele, pro banky a jiné finanční instituce a pro pojišťovny. V zásadě všechny vyhlášky obsahují stejná ustanovení s některými odchylkami pro banky a jiné finanční instituce a pro pojišťovny.

Varianta 1: Navrhovaná právní úprava konsolidace by měla být řešena tak, že by zákon o účetnictví stanovil povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku včetně možných osvobození. Na zákon o účetnictví by navazovala jediná prováděcí vyhláška, která by měla být společná pro všechny Dotčené účetní jednotky a obsahovala by případné odchylky.

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Nedochází ke změně, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhovaná úprava konsolidace nebude mít dopad na zvýšení administrativní zátěže pro účetní jednotky. Jedním z důvodů je skutečnost, že se nejedná o zásadní změnu v přístupu ke konsolidaci jako takové.

Dalším důvodem je maximální snaha využít diskrečních ustanovení směrnic EU tak, aby byla využita veškerá možná osvobození z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Navíc, pokud by byla rozšířena osvobození (např. osvobození středních skupin), došlo by ke snížení administrativní zátěže nejen u těchto konsolidujících účetních jednotek, ale i účetních jednotek, které by do konsolidačního celku spadaly.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Varianta 1

Pokud vznikne povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, v současné praxi neexistuje žádný oprávněný orgán, který by zkontroloval, že byla konsolidovaná účetní závěrka sestavená a zveřejněná způsobem stanoveným zákonem o účetnictví. Vzhledem ke skutečnosti, že konsolidovaná účetní závěrka není podkladem pro stanovení daně z příjmů, není zpravidla předmětem kontroly správce daně.

Stávající právní úprava vychází při určení ovládané a ovládající osoby z definice dané zákonem o obchodních korporacích, což by při případné změně směrnice 2013/34/EU v oblasti konsolidace mohlo působit problém při transpozici daného právního předpisu do národní úpravy.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Současný stav je v souladu s právem EU.

Varianta 1

Navržená změnová varianta je v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhuje se samostatná „konsolidační“ vyhláška pro některé účetní jednotky spadající do působnosti vyhlášky pro podnikatelské účetní jednotky a nestátní neziskové organizace. Vyčlenění metod konsolidace se navrhuje s tím záměrem, že z daleka ne všechny účetní jednotky podléhají konsolidaci a toto vyčlenění do samostatného prováděcího předpisu přehledně provede právní předpisy v oblasti účetnictví a tím se zvýší uživatelský komfort a zároveň právní jistota dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	3	3	1	5	3	15
Varianta 1	3	5	1	5	5	19

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

xii. Ke kapitole IV. 1. Výroční zpráva a zpráva vedení účetní jednotky

Tato kapitola se věnuje výroční zprávě, resp. zprávě vedení účetní jednotky. Výroční zpráva, resp. zpráva vedení účetní jednotky je důležitou součástí systému účetních informací. Zpráva by měla 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 dané účetní jednotky.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Zachování stávajícího stavu, tzn. definování výroční zprávy v zákoně o účetnictví, jejíž součástí je i zpráva vedení účetní jednotky.

Varianta 1: Navrhuje se vypustit ze zákona o účetnictví pojem „výroční zpráva“. V zákoně o účetnictví by byla pouze úprava „zprávy vedení účetní jednotky“, tak jak je upravena směrnicí 2013/34/EU. Zpráva vedení účetní jednotky by se vztahovala pouze na podnikatelské subjekty s tím, že by byla využita osvobození daná směrnicí 2013/34/EU pro malé a střední podniky. Další případné používání pojmu „výroční zpráva“ by pak bylo v kompetenci příslušného právního předpisu. V případě zvolení této varianty by bylo nutno novelizovat všechny platné právní předpisy, které pojem „výroční zpráva“ obsahují tak, aby příslušný právní předpis definoval, co tímto pojmem rozumí, a to bez vazby na zákon o účetnictví.

Varianta 2:

Navrhuje se upravit zprávu vedení účetní jednotky v zákoně o účetnictví v souladu s požadavky směrnice 2013/34/EU. Vztahovala by se pouze na podnikatelské subjekty s tím, že by byla využita osvobození daná směrnicí 2013/34/EU pro malé a střední účetní jednotky. Zároveň by součástí zprávy vedení účetní jednotky byly i skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni, kam logicky patří, jelikož bez nich by zpráva nebyla ucelená.

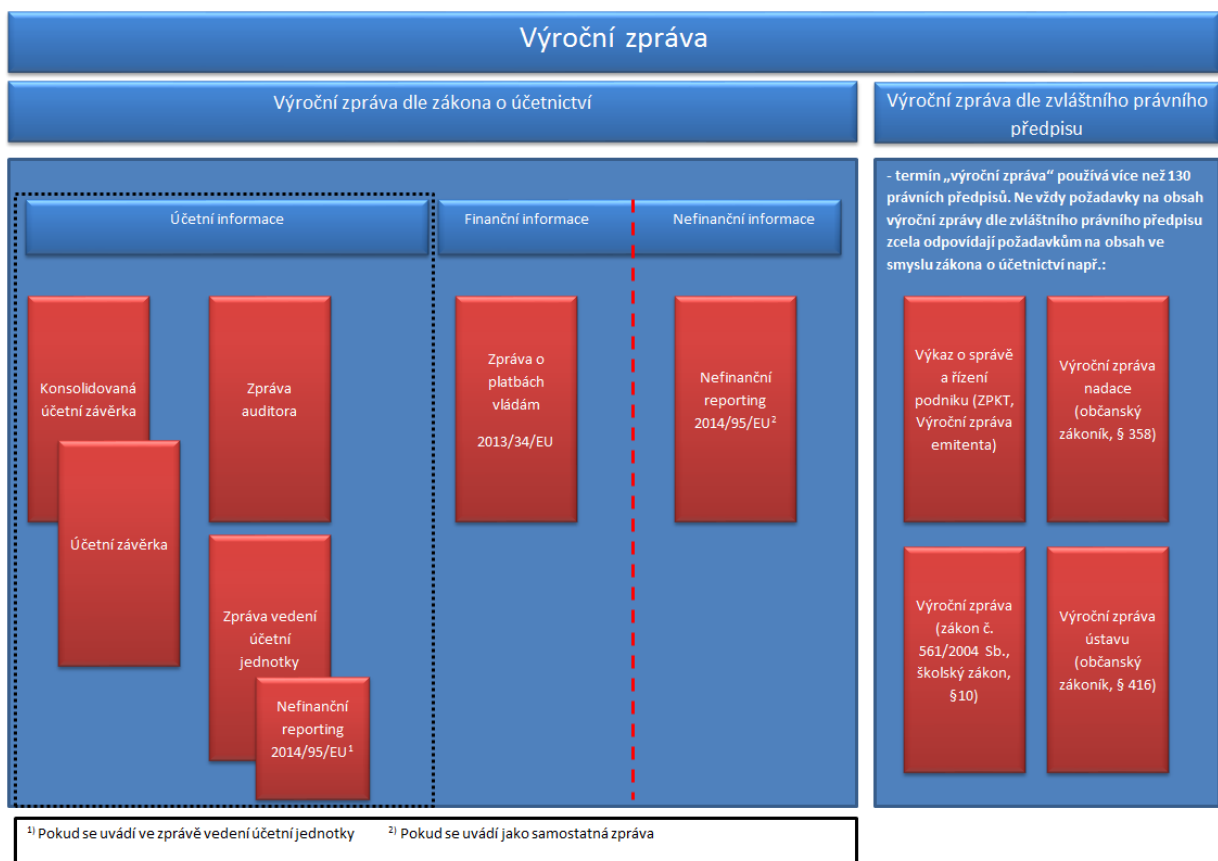
Výroční zpráva jako taková by byla upravena v novém samostatném právním předpisu. Výroční zpráva by se tak stala zastřešujícím pojmem a obsahovala by požadavky,

a) které jsou uvedeny ve stávajícím zákoně o účetnictví, ale nejsou obsahem zprávy vedení účetní jednotky,

b) které jsou vyžadovány jinými právními předpisy.

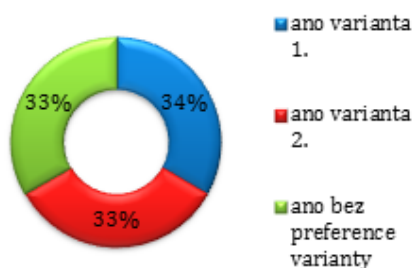
Varianta 3

V souvislosti s vyhodnocením veřejné konzultace byla přidána Varianta 3, která upravuje výroční zprávu a další související finanční a nefinanční zprávy nikoli v samostatném právním předpisu, ale v samostatné části nového zákona o účetnictví. Výroční zpráva se i tak stane zastřešujícím pojmem obsahujícím požadavky, které budou uvedeny v zákoně o účetnictví, ale nebudou obsahem zprávy vedení účetní jednotky, Tato varianta zároveň předpokládá revizi zvláštních právních předpisů odkazujících se na výroční zprávu, a to v takové míře, aby bylo jasně definováno, zda má odkaz vazbu na zákon o účetnictví, či nikoli.



Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3
Nedochází ke změně, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.	V případě varianty lze uvažovat o snížení administrativní zátěže ve smyslu stanovení, jakým účetní jednotkám bude uložena povinnost sestavovat zprávu vedení a jakým jednotkám budou uloženy povinnosti sestavovat další vybrané části výroční zprávy, popřípadě jaká bude náplň těchto částí.	V případě této varianty se snížení administrativní zátěže přímo nabízí, neboť by požadavky na obsah výroční zprávy byly soustředěny pouze v jednom právním předpisu.	V případě této varianty dojde ke snížení administrativní zátěže tím, že požadavky na obsah výroční zprávy budou soustředěny ve společné části zákona o účetnictví.

Identifikovaná rizika

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3
Pojem výroční zpráva je používán v různých právních předpisech v různém kontextu a tím může dojít ke snížení právní jistoty dotčené účetní jednotky.	Možnost opomenutí některých právních předpisů při jejich novelizaci a to z důvodu jejich vysokého počtu.	Možnost opomenutí některých právních předpisů při jejich novelizaci a to z důvodu jejich vysokého počtu.	Možnost opomenutí některých právních předpisů při jejich novelizaci a to z důvodu jejich vysokého počtu.

Soulad s právem EU

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3
Stávající řešení je v částečném souladu s právem EU.	Navrhované řešení zvýší vypovídací schopnosti pro uživatele, jelikož uvede legislativu do většího souladu se směrnicí 2013/34/EU.	Navrhované řešení zvýší vypovídací schopnosti pro uživatele, jelikož uvede legislativu do většího souladu se směrnicí 2013/34/EU.	Navrhované řešení zvýší vypovídací schopnosti pro uživatele, jelikož uvede legislativu do většího souladu se směrnicí 2013/34/EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3
Pojem výroční zpráva je používán v různých právních předpisech v různém kontextu a tím může dojít ke snížení právní jistoty dotčené účetní jednotky.	Změnová varianta vede k nápravě stávajícího nevyhovujícího stavu v oblasti výroční zprávy a tím zároveň ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.	Změnová varianta vede k nápravě stávajícího nevyhovujícího stavu v oblasti výroční zprávy a tím zároveň ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.	Změnová varianta vede k nápravě stávajícího nevyhovujícího stavu v oblasti výroční zprávy a tím zároveň ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
-----------------	------------------------------------	------------------------------	------------------------------	---------------------------	---	---------------

Analyzovaná varianta						
Varianta 0	1	3	1	3	1	9
Varianta 1	3	5	3	5	5	21
Varianta 2	3	5	3	5	5	21
Varianta 3	5*	5	3	5	5	23

* - ačkoli Varianta 3 nebyla součástí konzultačního materiálu, byla tato varianta ohodnocena 5 body, a to z důvodu, že se jedná o kompromisní řešení plynoucí z dovypřádání otevřených otázek z veřejné konzultace.

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 3**. Požadavky na obsah výroční zprávy budou soustředěny ve společné části zákona o účetnictví.

xiii. Ke kapitole IV. 2. 1. Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země (dále jen „zpráva o platbách“)

Tato kapitola se věnuje zprávě o platbách, která je obsažena ve směrnici 2013/34/EU. V zájmu větší transparentnosti plateb odváděných vládám by měly velké podniky a subjekty veřejného zájmu, jež jsou činné v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích, uvádět v samostatné zprávě významné platby, jež odvádějí vládám zemí, v nichž působí.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

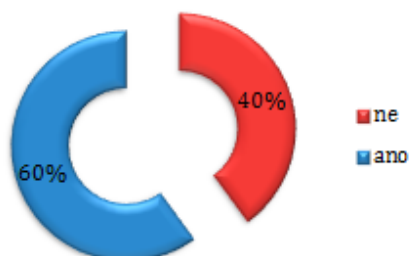
Varianta 0: Zachování stávajícího stavu, tj. zpráva o platbách zůstane součástí zákona o účetnictví.

Varianta 1: Vzhledem ke skutečnosti, že v případě sestavování zprávy o platbách se jedná spíše o záležitost vykazování bez významné vazby na účetnictví, je součástí Varianty 1 přesunutí této problematiky do zvláštního právního předpisu (tzv. „transparentní zákon“), který bude upravovat pouze povinnosti účetních jednotek týkající vykazování nad rámec účetnictví.

V návaznosti na změnu preferované varianty v kapitole IV. 1 dochází také ke změně v této kapitole. Varianta 1 již neobsahuje přesun této problematiky do zvláštního právního předpisu, ale do samostatné části zákona o účetnictví. K jiným změnám v této kapitole nedochází.

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Nedochází ke změně, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Tato varianta nevede ke snížení administrativní zátěže, zároveň však administrativní zátěž pro dotčené účetní jednotky nezvyšuje.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Za další společné potenciální významné riziko může být považována snaha EU o rozšíření okruhu informací, které má dotčená účetní jednotka v rámci zprávy o platbách zveřejňovat. Toto rozšíření může vést ke značnému zvýšení administrativní zátěže pro dotčené účetní jednotky.

Varianta 1

Soulad s právem EU

Varianta 0

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

Varianta 1

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Nedochází ke změně, pokud jde o právní jistotu dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Dojde ke zvýšení přehlednosti právních předpisů, pokud jde o problematiku dalších požadovaných zpráv nad rámec účetnictví a tím dojde ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních	Celkem

Analyzovaná varianta						
Varianta 0	2	3	1	5	3	14
Varianta 1	4	3	1	5	5	18

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1.** - Požadavky na obsah zprávy o platbách budou soustředěny ve společné části zákona o účetnictví týkající se výroční zprávy

xiv. Ke kapitole IV. 2. 2. Nefinanční informace

Tato kapitola se věnuje uvádění nefinančních informací, které jsou požadovány na základě směrnice 2013/34/EU. Uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami byly do této směrnice doplněny směrnicí 2014/95/EU. Vznik zmíněné směrnice navazuje na poptávku po nefinančních informacích, která je tvořena jak podniky samotnými, tak i akcionáři a jinými zúčastněnými stranami.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

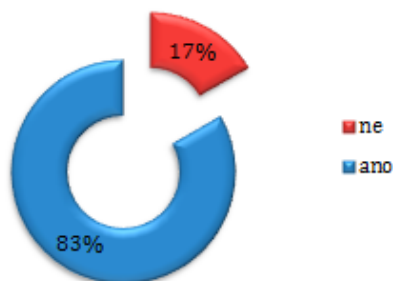
Varianta 0: Zachování stávajícího stavu, tj. úprava v zákoně o účetnictví a zákoně o podnikání na kapitálovém trhu.

Varianta 1: Vzhledem ke skutečnosti, že v případě uvádění nefinančních informací se jedná spíše o záležitost vykazování bez významné vazby na účetnictví, je součástí Varianty 1 přesunutí problematiky nefinančních informací do zvláštního právního předpisu (tzv. „transparenční zákon“), který bude upravovat pouze povinnosti účetních jednotek týkající vykazování nad rámec účetnictví.

Varianta 2: Rozšíření působnosti povinnosti uvádět nefinanční informace na širší okruh účetních jednotek.

V návaznosti na změnu preferované varianty v kapitole IV. 1 dochází také ke změně v této kapitole. Varianta 1 již neobsahuje přesun této problematiky do zvláštního právního předpisu, ale do samostatné části zákona o účetnictví. K jiným změnám v této kapitole nedochází.

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Nedochází ke změně administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Tato varianta nevede ke snížení administrativní zátěže, avšak v porovnání s Variantou 2 zamezuje jejímu neopodstatněnému zvyšování.

Varianta 2

Tato varianta vede k nadbytečné administrativní zátěži spojené s doplňováním nároků nad rámec předpisů EU (tzv. „gold plating“).

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Za významné riziko, u všech variant, může být považován, někdy i neopodstatněný, rostoucí tlak na transparentnost účetních jednotek. Tento zvyšující se tlak může směřovat i k rozšíření působnosti směrnice 2014/95/EU na širší okruh účetních jednotek a to povede k neadekvátnímu zvýšení administrativní zátěže pro dotčené účetní jednotky bez jakékoli přidané hodnoty.

Za další riziko může být považována ověřitelnost správnosti uváděných nefinančních informací. Podle směrnice 2014/95/EU auditor pouze ověřuje, zda byly nefinanční informace vypracovány a uvedeny ve výroční zprávě nebo samostatné zprávě, nikterak se však již neřeší správnost těchto informací. Ohodnocení uvedených nefinančních informací je tak zcela pouze na jejich uživatelích.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

Varianta 1

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

Varianta 2

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU, ale zároveň jde nad její rámec (tzv. „gold plating“)

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Varianta 1

Varianta 2

Nedochází ke změně, pokud jde o právní jistotu dotčených účetních jednotek.

Dojde ke zvýšení přehlednosti právních předpisů, pokud jde o problematiku dalších požadovaných zpráv nad rámec účetnictví a tím dojde ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Dojde ke zvýšení přehlednosti právních předpisů, pokud jde o problematiku dalších požadovaných zpráv nad rámec účetnictví, na druhou stranu může zároveň dojít i k jejímu snížení a to zejména kvůli ne zcela opodstatněnému „gold platingu“.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
Analyzovaná varianta						
Varianta 0	2	3	1	5	3	14
Varianta 1	4	3	1	5	5	18
Varianta 2	2	1	1	5	3	12

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**. Požadavky na nefinanční informace budou soustředěny ve společné části zákona o účetnictví týkající se výroční zprávy.

xv. Ke kapitole IV. 2. 3. Zpráva o správě a řízení účetní jednotky

Tato kapitola se věnuje uvádění informací, které jsou požadovány na základě směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami. Uvádění těchto informací se také označuje jako zpráva o správě a řízení společnosti (tzv. *Corporate Governance*). Správa a řízení společností pomáhá realizovat investiční cíle a záměry akcionářů prostřednictvím komunikace mezi vrcholovým vedením, statutárními orgány společností a jejich akcionáři. Správa a řízení společností, tedy i účetních jednotek obecně vychází v České republice z Kodexu správy a řízení společností, který vznikl na půdě Komise pro cenné papíry a je založen na Principech OECD. Tento Kodex představuje, v podobě doporučení, soubor standardů nejlepší praxe (*best practice*), které by měly být v České republice uplatňovány.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

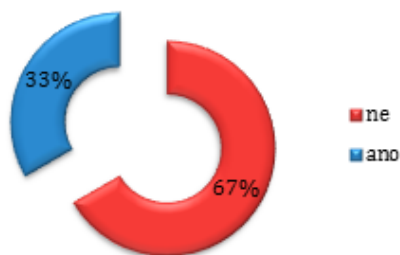
Varianta 0: Zachování stávajícího stavu, tedy ponechání právní úpravy co se týče výkazu o správě a řízení podniku emitenta kótovaných cenných papírů (resp. účetní jednotky, která je emitentem kótovaných cenných papírů) v zákoně o podnikání na kapitálovém trhu.

Varianta 1: Součástí Varianty 1 je přesunutí informací podle čl. 20 směrnice 2013/34/EU (problematiky správy a řízení podniku), které jsou požadovány po účetních jednotkách, které jsou kótovanými společnostmi do zvláštního právního předpisu (tzv. „transparenční zákon“), který bude upravovat pouze povinnosti účetních jednotek týkající se vykazování nad rámec účetnictví.

V návaznosti na změnu preferované varianty v kapitole IV. 1 dochází také ke změně v této kapitole. Varianta 1 již neobsahuje přesun této problematiky do zvláštního právního předpisu, ale do samostatné části zákona o účetnictví. K jiným změnám v této kapitole nedochází.

Výsledky veřejné konzultace

**Souhlasíte s
navrhovanou
variantou?**



Administrativní zátěž

Varianta 0

Varianta nevede ke snížení ani ke zvýšení administrativní zátěže.

Varianta 1

Změnová varianta může vést ke zvýšení administrativní zátěže. Zvolením této varianty by došlo pouze k přesunu týchž ustanovení ze speciálního předpisu do jiného zvláštního předpisu. Vzhledem k tomu, že zákon o podnikání na kapitálovém trhu upravuje problematiku výroční zprávy emitenta kótovaných cenných papírů obecně, považuje se

za nadbytečné, aby byly náležitosti zprávy o správě a řízení účetní jednotky, která je emitentem kótovaných cenných papírů upraveny v tzv. transparenčním zákoně.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

Varianta 1

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Nedochází ke změně právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Nadbytečný přesun problematiky výroční zprávy emitenta cenných papírů do jiného právního předpisu může snížit právní jistotu dotčené účetní jednotky.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta

Varianta 0	4	3	3	5	3	18
Varianta 1	2	1	3	5	1	12

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 0**.

xvi. Ke kapitole IV. 2. 4. Daňové CBCR

Tato kapitola se věnuje návrhu novely směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů ze strany některých podniků a poboček, která se v současné době projednává na úrovni EU. Cílem tohoto návrhu je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivnímu daňovému plánování, a to na úrovni EU i na úrovni celosvětové. Tento návrh se zaměřuje na skupiny podniků s celosvětovým čistým konsolidovaným obratem nad 750 milionů EUR (přibližně 19,5 mld. Kč). Tyto podniky by zveřejňovaly každoročně zprávu, která bude obsahovat informace o povaze činností, počtu zaměstnaných osob, čistém obratu (včetně obratu dosaženého se spřízněnými stranami), zisku před zdaněním, výši daně z příjmu dlužné v dané zemi na základě dosaženého v běžném roce, skutečných platbách zaplacených státní pokladně dané země v průběhu uvedeného roku a výši kumulovaných zisků.

V návaznosti na změnu preferované varianty v kapitole IV. 1 dochází také ke změně v této kapitole. Varianta 1 již neobsahuje přesun této problematiky do zvláštního právního předpisu, ale do samostatné části zákona o účetnictví. K jiným změnám v této kapitole nedochází.

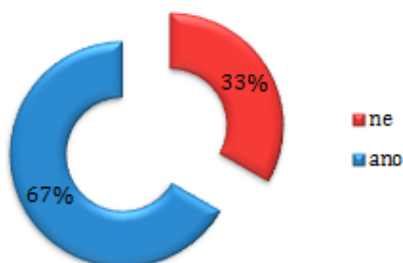
Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Budoucí netranspozice návrhu novely účetní směrnice.

Varianta 1: Vzhledem ke skutečnosti, že v případě uvádění informací podle návrhu novely účetní směrnice se jedná spíše o záležitost vykazování daňových informací bez významné vazby na účetnictví, je cílem zákonodárce přesunutí této problematiky do zvláštního právního předpisu (tzv. „transparenční zákon“), který bude upravovat pouze povinnosti účetních jednotek týkající vykazování nad rámec účetnictví.

Varianta 2: Jako další variantu lze spatřovat možnost přenesení povinnosti zveřejňovat informace o dani z příjmu podle navrhované novely účetní směrnice do některého daňového předpisu. V úvahu připadá například zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Nevede ke změně, pokud jde o administrativní zátěž účetních jednotek.	Navrhovaná varianta vede ke zvýšení administrativní zátěže. Dotčené účetní jednotky budou nově povinny vykazovat některé daňové informace.	Navrhovaná varianta vede ke zvýšení administrativní zátěže. Dotčené účetní jednotky budou nově povinny vykazovat některé daňové informace.

Identifikovaná rizika

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Vzhledem ke skutečnosti, že se stále jedná pouze o návrh novely směrnice, který ještě pravděpodobně projde mnohými úpravami nelze jednoznačně určit vyplývající rizika.		

Soulad s právem EU

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Porušení práva EU vedoucí k vystavení ČR řízení o porušení povinnosti členským státem (tzv. infringement).	Navrhovaná varianta je plně v souladu s právem EU a transponuje požadavky směrnice do právního řádu ČR.	Navrhovaná varianta je plně v souladu s právem EU a transponuje požadavky směrnice do právního řádu ČR.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Vzhledem ke skutečnosti, že se stále jedná pouze o návrh novely směrnice, který ještě pravděpodobně projde mnohými úpravami nelze jednoznačně určit vliv na právní jistotu dotčených účetních jednotek.		

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta						
Varianta 0	2	3	3	1	3	12
Varianta 1	4	1	3	5	3	16
Varianta 2	2	1	3	5	3	14

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**. Požadavky na vykazování daňových informací budou soustředěny ve společné části zákona o účetnictví týkající se výroční zprávy

xvii. Ke kapitole V. 1. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a jejich použití v české účetní legislativě

Tato kapitola se zabývá použitím IFRS - EU v případě účetní závěrky. IFRS - EU představují univerzální „finanční jazyk“, který přináší, zejména účetním jednotkám s přeshraničními aktivitami, výhody spočívající ve snížení nákladů na přípravu přeshraničního obchodování, zároveň zvyšují a zrychlují obchodování s cennými papíry. Několik vědeckých prací také dokázalo, že jednotná pravidla finančního reportingu vedou ke zvýšení efektivity trhu a snížení nákladů na získávání kapitálu, což podporuje růst a rozvoj společností. Proces vzniku jednotlivých standardů, kam vstupují připomínky široké nadnárodní odborné veřejnosti, zabezpečuje jejich vysokou odbornou úroveň a chrání jej před vlivy zejména daňové legislativy.

Pro prostředí České republiky je rychlejší začleňování dílčích účetních pravidel obsažených v IFRS - EU potřebné zejména u některých velkých účetních jednotek (např. finanční instituce a účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu), neboť tato propracovaná pravidla v maximálně možné míře reflektují rostoucí složitost a rozmanitost všech aspektů ekonomického života těchto společností. Zároveň je zřejmé, že nelze vytvořit a nastavit jednu úroveň účetních předpisů pro všechny účetní jednotky, neboť například mikro či malé účetní jednotky by byly zavedením pravidel IFRS - EU vystaveny velké administrativní zátěži bez jakéhokoli přínosu pro uživatele. Nejlepším řešením se tedy jeví vytvoření a oddělení účetních předpisů pro různé kategorie účetních jednotek s ohledem na to, komu jsou účetní výstupy prezentovány a jaká očekávání mají uživatelé na úroveň, hloubku a detail prezentovaných informací.

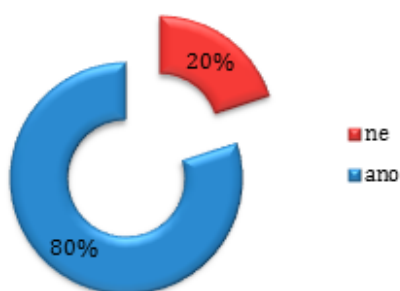
Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Zachování stávajícího platného stavu.

Varianta 1: Pro novou účetní legislativu se navrhuje povinné použití IFRS - EU pro některé velké účetní jednotky a pro některé účetní jednotky působící na finančním trhu. Dobrovolné použití IFRS - EU se navrhuje u všech ostatních účetních jednotek, které jsou součástí konsolidačního celku, příp. dalších účetních jednotek působících na finančním trhu.

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachováním stávajícího stavu znamená, že nedojde k dalšímu rozšíření okruhu účetních jednotek povinně používajících IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky. S tím souvisí i zvýšená administrativní náročnost v případě účetních jednotek podléhajících sektorové regulaci, kdy právě zvláštní evidence jsou založené na IFRS - EU pro účely naplňování požadavků těchto regulací.

Varianta 1

K výraznému snížení administrativní zátěže by pro všechny jednotky povinně i dobrovolně účtující a vykazující podle IFRS - EU došlo v případě, že by změny v účetní legislativě byly doprovázeny změnou i v daňovém právu směrem k přijetí hospodářského výsledku podle IFRS - EU jako výchozího bodu pro zdanění.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Zejména velké účetní jednotky a velké skupiny účetních jednotek jsou mezinárodně aktivní a uživatelé účetních závěrek požadují, aby informace v nich obsažené byly sestaveny na mezinárodně uznávaných účetních předpisech a tím byla zajištěna jejich srovnatelnost. Zároveň je zřejmé, že složitost a rozmanitost aktivit těchto společností překonala úroveň a potřebný detail nastavení českých právních předpisů upravujících účetnictví a integrace nových či zásadní změna stávajících pravidel (například princip obsahu nad formou) do českých právních předpisů upravujících účetnictví je složitá, byť pro tyto účetní jednotky nutná

Varianta 1

Nevýhodou výrazného rozšíření IFRS - EU je zvýšená poptávka po kvalifikované pracovní síle, která může způsobit tlak na trhu práce. V případě zásadního nedostatku odborníků znalých IFRS - EU by pak tato skutečnost mohla ohrozit kvalitu účetního výkaznictví zejména u účetních jednotek, které budou nově podrobeny aplikaci IFRS - EU.

Za zásadní riziko se považuje i neprovedení související změny v daňových předpisech, pokud jde o použití výsledku hospodaření podle IFRS - EU pro stanovení základu daně.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Stávající úprava z hlediska použití IFRS - EU je v souladu s právem EU.

Varianta 1

Navrhovaná úprava z hlediska použití IFRS - EU je v souladu s právem EU.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Přijetím této varianty nedochází ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek, ale naopak k jejímu snížení. Je zřejmé, že složitost a rozmanitost aktivit některých společností překonala úroveň a potřebný detail nastavení českých právních předpisů upravujících účetnictví a IFRS poskytují účetním jednotkám ucelenější soubor pravidel zobrazující ekonomickou podstatu transakcí.

Varianta 1

IFRS - EU poskytují účetním jednotkám ucelenější a hlavně detailnější soubor pravidel, který lépe odráží ekonomickou podstatu účetních případů. Z tohoto důvodu lze hovořit o zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta						
Varianta 0	2	3	1	5	3	14
Varianta 1	4	5	1	5	5	20

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**. Na základě výsledků veřejné konzultace, lze předpokládat i návrh dalšího rozšíření použití IFRS - EU pro další účetní jednotky podnikatelské, a to jak na bázi povinné, tak i dobrovolné.

Rozšíření povinnosti použití IFRS - EU na některé další účetní jednotky má zároveň oporu ve stanovisku pracovní komise Legislativní rady vlády pro veřejné právo II, č. 177a z jednání komise dne 18. listopadu 2014. Komise v tomto stanovisku mimo jiné 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).“.

xviii. Ke kapitole V. 2. Účetní knihy

Tato kapitola se věnuje problematice účetních knih. V současnosti zákon o účetnictví obsahově vymezuje účetní knihy pro jednotlivé rozsahy vedení účetnictví.

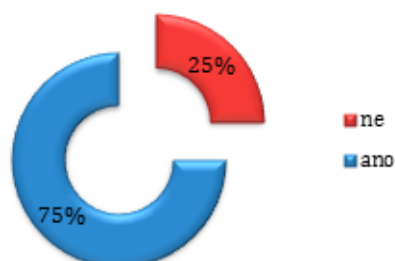
Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Zachovat vymezení účetních knih pro jednotlivé rozsahy vedení účetnictví v obdobném členění a rozsahu jako doposud.

Varianta 1: Neprovádět vymezení účetních knih v zákoně o účetnictví, jelikož v praxi již účetní knihy nejsou zpravidla vedeny samostatně v listinné formě, ale jsou vedeny elektronicky v technické formě. Zákon o účetnictví by obsahoval vymezení požadavků na primární účetní zápis do účetnictví, jako úplného, průkazného, srozumitelného a trvalého systému, který mj. zajistí systematické a chronologické třídění účetních zápisů.

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

V případě této varianty nedochází ke změně administrativní zátěže účetní jednotky.

Varianta 1

Dochází k výrazné systémové změně, avšak bez výraznějšího dopadu na administrativní zátěž. V některých případech by mohlo dojít ke zjednodušení naplňování povinností stanovených zákonem, např. ve vztahu k úschově účetních záznamů (účetních knih), kdy nebude nezbytné, zejm. pro účely správních či daňových řízení, formálně předávat „vytištěné“ účetní knihy.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Právo EU oblast účetních knih, resp. jejich vedení neupravuje.

Varianta 1

Právo EU oblast účetních knih, resp. jejich vedení neupravuje.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Navrhovaná varianta neovlivňuje právní jistotu dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Navrhovaná varianta pozitivně ovlivňuje právní jistotu dotčených účetních jednotek, zejména těch, které vedou účetnictví v elektronické podobě. Navrhovaná varianta současně může výrazně ovlivnit vypovídací schopnost účetnictví, resp. zvýšená kvalita účetní datové věty může

zvýšit kvalitu a rozsah výstupů samotného účetnictví účetní jednotky.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
Analyzovaná varianta						
Varianta 0	2	3	3	3	3	14
Varianta 1	4	3	3	3	5	18

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

xix. Ke kapitole V. 3. Otevírání a uzavírání účetních knih

Tato kapitola se věnuje problematice účetních knih. Stávající právní úprava v této oblasti obsahuje kazuistický výčet okamžiků otevírání a uzavírání účetních knih.

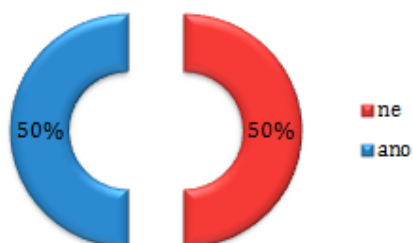
Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

Varianta 0: Zachovat stávající právní stav v oblasti otevírání a uzavírání účetních knih.

Varianta 1: Navrhuje se v zákoně o účetnictví zachovat pouze obecnou úpravu otevírání a uzavírání účetních knih a případná specifika ponechat zvláštní právní úpravě, zejm. občanském zákoníku, zákonu o přeměných obchodních společnostech a družstev a insolvenčnímu zákonu.

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu neovlivní administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Zjednodušení zákonné úpravy nemá vliv na administrativní zátěž účetních jednotek.

Identifikovaná rizika

Varianta 0

Rizika nebyla identifikována.

Varianta 1

V souvislosti se zjednodušeným způsobem stanovení okamžiku otevírání a uzavírání účetních knih nejsou evidována žádná rizika. Naopak je zde předpoklad snížení rizika rozdílné právní úpravy podle zákona o účetnictví a podle zvláštních zákonů.

Soulad s právem EU

Varianta 0

Právo EU tuto oblast neupravuje.

Varianta 1

Právo EU tuto oblast neupravuje.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0

Navrhovaná varianta neovlivňuje právní jistotu dotčených účetních jednotek.

Varianta 1

Zjednodušením zákonné úpravy na tři obecné okamžiky otevírání a uzavírání účetních knih (resp. dva okamžiky a jeden odkaz) dojde ke zpřehlednění zákona a k sjednocení přístupu k případným odchylkám od obecného pravidla a tím zároveň ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta						
Varianta 0	3	3	3	3	3	15
Varianta 1	3	3	5	3	5	19

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 1**.

xx. Ke kapitole V. 4. Inventarizace majetku a závazků

Zákonná úprava procesu inventarizace je aktuálně v § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Od roku 1991 byla tato ustanovení postupně doplňována o další zákonné požadavky, čímž se stala do značné míry nekonzistentní. Pro účetní jednotky ve veřejném sektoru byla vydána v roce 2010 vyhláška č. 270/2010 Sb., 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 v žádné prováděcí vyhlášce stanoven.

Navrhované varianty řešení podle konzultačního materiálu (tučně je varianta preferovaná v konzultačním materiálu):

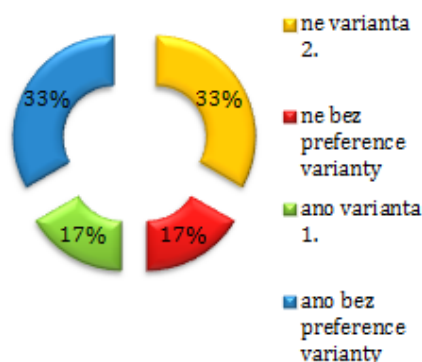
Varianta 0: Zachovat stávající právní stav v oblasti inventarizace.

Varianta 1: Doplnění stávající vyhlášky č. 270/2010 Sb.

Varianta 2: Vytvoření nové inventarizační vyhlášky.

Výsledky veřejné konzultace

Souhlasíte s navrhovanou variantou?



Administrativní zátěž

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Nemá vliv na změnu administrativní zátěže dotčených účetních jednotek.	Nastavení efektivní regulace procesu inventarizace může znamenat výrazné snížení administrativní zátěže v tom smyslu, že účetní jednotka neprovádí množství formálních úkonů, které cíle inventarizace nenaplňují. Zároveň lze docílit stavu, kdy jsou v rámci inventarizace zjišťovány takové skutečnosti, které zvyšují efektivitu další činnosti účetní jednotky.	Nastavení efektivní regulace procesu inventarizace může znamenat výrazné snížení administrativní zátěže v tom smyslu, že účetní jednotka neprovádí množství formálních úkonů, které cíle inventarizace nenaplňují. Zároveň lze docílit stavu, kdy jsou v rámci inventarizace zjišťovány takové skutečnosti, které zvyšují efektivitu další činnosti účetní jednotky.

Identifikovaná rizika

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Vyhláška č. 270/2010 Sb., resp. její aplikace kontrolními orgány, je v praxi kritizována pro přílišný formalismus	Vyhláška č. 270/2010 Sb. byla vytvořena primárně pro potřeby veřejné sféry. Zároveň je tato vyhláška, resp. její aplikace kontrolními orgány, v praxi kritizována pro přílišný formalismus.	Rizika nebyla identifikována.

Soulad s právem EU

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Právo EU způsob, formu ani dokumentaci provádění inventarizace neupravuje.	Právo EU způsob, formu ani dokumentaci provádění inventarizace neupravuje.	Právo EU způsob, formu ani dokumentaci provádění inventarizace neupravuje.

Zvýšení právní jistoty účetních jednotek

Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Navrhovaná varianta neovlivňuje právní jistotu dotčených účetních jednotek.	Zlepšení provádění procesu inventarizace účetními jednotkami může v konečném důsledku znamenat zvýšení vypovídací schopnosti i jiných výstupů z účetnictví, než pouze účetní závěrky. Proto může mít pozitivní efekt též pro kontrolní a dohledové orgány.	Zlepšení provádění procesu inventarizace účetními jednotkami může v konečném důsledku znamenat zvýšení vypovídací schopnosti i jiných výstupů z účetnictví, než pouze účetní závěrky. Proto může mít pozitivní efekt též pro kontrolní a dohledové orgány.

Kritéria	Výsledky veřejné konzultace	Administrativní zátěž	Identifikovaná rizika	Soulad s právem EU	Zvýšení právní jistoty účetních jednotek	Celkem
----------	-----------------------------	-----------------------	-----------------------	--------------------	--	--------

Analyzovaná varianta						
Varianta 0	3	3	1	3	3	13
Varianta 1	3	5	1	3	5	17
Varianta 2	3	5	3	3	5	19

Závěr: Na základě analýzy byla zvolena změnová **Varianta 2**.

e) Závěr

Z dílčích výsledků analýzy je zřejmé, že stávající podoba zákona o účetnictví není ideální, a proto se ve většině případů navrhuje změnové varianty řešení.

<u>I. 1. Ke koncepčnímu rámci</u>	ANO
<u>I. 2. Obecné účetní zásady a principy</u>	ANO
<u>I. 3. Zásada přednosti obsahu nad formou</u>	ANO
<u>II. Vymezení účetních jednotek v kontextu předmětu účetnictví</u>	ANO
<u>III. 1. Účetní závěrka – obecně</u>	ANO
<u>III. 2. 1. Podnikatelé</u>	ANO
<u>III. 2. 2. Banky, pojišťovny a další účetní jednotky na finančním trhu</u>	ANO
<u>III. 2. 3. Právnícké osoby „Nepodnikatelé“</u>	ANO
<u>III. 2. 4. Jednoduché účetnictví</u>	ANO
<u>III. 2. 5. Pobočky, odštěpné závody a organizační složky</u>	ANO
<u>III. 2. 6. Konsolidovaná účetní závěrka</u>	ANO
<u>IV. 1. Výroční zpráva a zpráva vedení účetní jednotky</u>	ANO
<u>IV. 2. 1. Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země (dále jen „zpráva o platbách“)</u>	ANO
<u>IV. 2. 2. Nefinanční informace</u>	ANO
<u>IV. 2. 3. Zpráva o správě a řízení účetní jednotky</u>	NE
<u>IV. 2. 4. Daňové CBCR</u>	ANO
<u>V. 1. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a jejich použití v české účetní legislativě</u>	ANO
<u>V. 2. Účetní knihy</u>	ANO
<u>V. 3. Otevírání a uzavírání účetních knih</u>	ANO
<u>V. 4. Inventarizace majetku a závazků</u>	ANO

4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

V předchozích kapitolách byl nastíněn možný budoucí vývoj v oblasti účetnictví, možná rizika a přínosy a navrhovaný stav.

Vzhledem k tomu, že z analýzy provedené pracovní skupinou vyplynula potřeba koncepční změny celého zákona a tím i navazujících právních předpisů, **nedoporučuje se k provedení Varianta 0 – zachování stávajícího stavu.**

Na Variantu 1 – nová úprava účetnictví lze pohlížet dvěma způsoby:

- a) provedení rozsáhlé novelizace zákona o účetnictví a navazujících prováděcích právních předpisů,
- b) vypracování zcela nového zákona o účetnictví včetně navazujících prováděcích právních předpisů.

Pokud se odhlédne od koncepčních úprav, bylo by nicméně nezbytné provést určité dílčí změny v zákoně o účetnictví, jako je například

- definování pojmu „běžné účetní období“ – absence definice způsobuje výkladové problémy například při vymezení přechodu na hospodářský rok a naopak. Související úpravou je vymezení podmínky, za jakých lze uplatnit hospodářský rok,
- úprava ustanovení o účetních knihách tak, aby odpovídala současným podmínkám zpracování účetních dokladů pomocí výpočetní techniky,
- nově upravit oblast přeměn,
- nově definovat rozhodný den při inventarizaci – současná právní úprava umožňuje dvojitý výklad,
- prodloužit dobu úschovy účetních záznamů z 5 na 10 let tak, aby navazovala na účetní závěrku. U účetních dokladů je pětiletá lhůta většinou nevyhovující, neboť účetní doklady jsou zároveň doklady daňovými pro účely zákona o daních z příjmů, případně zákona o dani z přidané hodnoty,
- rozšíření použití IFRS - EU na další účetní jednotky, zejména pak na účetní jednotky působící na finančním trhu.

Další úpravy či změny ve stávajícím zákoně o účetnictví už však vyžadují větší zásah do struktury a koncepce zákona. Jako příklad lze uvést

- jasné vymezení zásady přednosti obsahu nad formou,
- použití funkční měny,
- úprava leasingu.

Jak již bylo konstatováno dílčí novely zákona, které měly za cíl přizpůsobit účetnictví potřebám praxe, nebyly provázeny související úpravou koncepčních východisek.

Pouze dílčí novelizací, bez zásadních koncepčních změn, by nebyly naplněny cíle nové právní úpravy, zejména aby právní předpisy upravující účetnictví nevytvářely překážku pro volný pohyb zboží, služeb a kapitálu, případně nesnižovaly konkurenceschopnost nebo jakkoli diskvalifikovaly rezidenty na evropském nebo celosvětovém trhu. Zároveň je žádoucí, aby soustava právních předpisů v oblasti účetnictví nezůstala zastaralá a nevyhovující aktuálním požadavkům uživatelům informací z účetnictví

Proto se dílčí novelizace právních předpisů upravujících účetnictví bez zásadních koncepčních změn nedoporučuje.

Multikriteriální analýza taktéž ve svých závěrech jasně ukazuje potřebu nové právní úpravy účetnictví. Navíc tato potřeba nejen že vychází jak z provedené analýzy, ale je i podpořena výsledky veřejné konzultace, které odrážejí reálné problémy objevující se v praxi.

Zhodnocené změny a úpravy ukazují na nové koncepční pojetí zákona o účetnictví, proto se jako zcela logické jeví vypracování nového zákona o účetnictví a úprava souvisejících prováděcích právních předpisů.

5. Implementace doporučené varianty a vynucování

Za implementaci navrhované úpravy je odpovědné Ministerstvo financí.

Na kontrole a vynucování implementace se budou podílet především orgány Finanční správy, které budou mít také sankční pravomoci.

Zároveň je dodržování právních předpisů v oblasti účetnictví předmětem kontrolních činností orgánů státní správy, zejména v rámci:

- finanční kontroly,
- veřejnosprávní kontroly,
- přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků,
- auditních činností,
- dodržování pravidel poskytování transferů, které jsou poskytovány ze státního rozpočtu nebo z rozpočtu územních samosprávných celků zejména formou dotací, náhrad, příspěvků, grantů a nenávratných finančních výpomocí podle zvláštních právních předpisů³

³ Například zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

- činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu.

6. Přezkum účinnosti regulace

Přezkum účinnosti a vhodnosti případné další nové úpravy za současného hodnocení dopadů regulace by měl být v souvislosti s vývojem v oblasti účetnictví průběžně prováděn Ministerstvem financí jako ústředního orgánu státní správy ve spolupráci s Finanční správou a s ostatními zainteresovanými orgány státní správy a samosprávy. Zohledněny by měly být poznatky nabyté při vlastní činnosti i připomínky dotčených subjektů, zejména pokud jde o praktické dopady a vývoj v oblasti účetnictví. Nadále budou také probíhat konzultace a zhodnocení účinnosti se subjekty, na které se navrhovaná právní úprava vztahuje.

7. Konzultace a zdroje dat

Konzultace

V roce 2017 byla vytvořena pracovní skupina při Ministerstvu financí ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny je provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí jsou v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory a akademická sféra (Zastoupení externích subjektů v pracovní skupině viz příloha č. 6).

Pracovní skupina provedla zhodnocení působení právní úpravy v oblasti účetnictví za období od roku 2002, kdy byla vytvořena soustava právních předpisů ve struktuře:

- zákon o účetnictví,
- prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví,
- České účetní standardy.

Jednání pracovní skupiny a jejich základní náplň jsou shrnuty v příloze č. 7.

Výstupem této pracovní skupiny bylo zpracování materiálu „*Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030*“ (viz příloha č. 8). Dokument představuje konsenzus odborníků z akademické a úřednické sféry, jejichž odbornost se přímo dotýká účetní oblasti. Jedná se o materiál pracovního charakteru, který obsahuje jak analýzu stávajícího stavu, tak návrh budoucí úpravy účetnictví v České republice. Dokument především shrnuje stávající právní stav v oblasti účetnictví podnikatelů a nestátních neziskových organizací. Jeho obsahem jsou obecnější témata, která slouží jako východiska pro formulování možné právní úpravy a konkrétních věcných řešení.

V listopadu 2018 byl materiál předložen do veřejné konzultace⁴, aby se široká odborná veřejnost mohla nejen seznámit s případnou novou koncepcí účetnictví, ale také aby dostala

⁴ <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>

možnost vyjádřit se k závěrům a zamýšleným úpravám nastíněných v jednotlivých kapitolách předloženého dokumentu. Materiál „*Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030*“ byl publikován na webových stránkách Ministerstva financí. Zároveň byl materiál představen i na 9. ročníku odborného semináře Národní účetní rady dne 7. prosince 2018⁵.

Vzhledem ke komplexní povaze konzultačního dokumentu přinesla veřejná konzultace znatelný ohlas v podobě různých námětů a komentářů, a to napříč všemi kapitolami předloženého dokumentu (viz příloha č. 9). Ministerstvo financí provedlo vyhodnocení veřejné konzultace (viz příloha č. 10), které zveřejnilo na svých internetových stránkách dne 15. dubna 2019⁶.

V návaznosti na došlé náměty, připomínky a komentáře z veřejné konzultace vyvstaly také některé nové otázky k diskuzi. Tyto otázky byly následně ještě diskutovány s příslušnými účastníky veřejné konzultace a jinými zainteresovanými stranami a to na různých platformách. Otázky do diskuze – dovypořádání veřejné konzultace – byly rozděleny na dvě skupiny témat, a to témata týkající se

- podnikatelských účetních jednotek, a
- nestátních neziskových organizací.

Dne 16. 4. 2019 proběhlo na Ministerstvu financí jednání ohledně vypořádání připomínek, komentářů a námětů k oblasti nestátního neziskového sektoru přesněji k problematice společenství vlastníků jednotek. Tohoto jednání se účastnili zástupci společenství vlastníků jednotek zároveň s účetními experty na danou problematiku.

Dne 13. 5. 2019 proběhl ve spolupráci s Národní účetní radou workshop zaměřený na projednání otevřených otázek, pokud jde o podnikatelský sektor. Jednotliví účastníci prezentovali a dovysvětlili své konkrétní připomínky, náměty a komentáře. Následně byla vedena nad konkrétní účetní oblastí širší diskuse. Závěrem byl dohodnut závěr, jakým způsobem připomínku, komentář nebo námět využít, případně nevyužít v následujícím legislativním procesu. Tohoto workshopu se zúčastnily např.: Česká asociace pojišťoven, Česká bankovní asociace, Česká leasingová a finanční asociace, Českomoravská konfederace odborových svazů, Česká národní banka, Národní účetní rada, Škoda auto a.s. (témata jednání viz příloha č. 11).

Dne 4. 6. 2019 proběhlo jednání, ve spolupráci s Úřadem vlády České republiky – Výborem pro financování a legislativu Rady vlády pro nestátní neziskové organizace, k nové právní úpravě v oblasti účetnictví nestátního neziskového sektoru. Na tomto jednání byla diskutována především témata týkající se minimálního rozsahu vedení účetnictví účetními

⁵ <https://ffu.vse.cz/aktuality/9-rocnik-seminare-narodni-ucetni-rady-2/>

⁶ <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2019/vyhodnoceni-verejne-konzultace-k-souhrnu-34928>

jednotkami, kterými jsou nestátní neziskové organizace a dále možná kategorizace těchto účetních jednotek (témata jednání viz příloha č. 12).

Dne 20. června 2019 bylo uspořádáno společné jednání s Národní účetní radou k osnově věcného záměru nového zákona o účetnictví a ke struktuře nového zákona. Podněty z diskuze z tohoto jednání byly zapracovány do návrhu věcného záměru zákona o účetnictví.

Zdroje dat

V rámci přípravy Hodnocení dopadu regulace (RIA) k návrhu věcného záměru zákona o účetnictví bylo čerpáno ze zdrojů dat:

- Českého statistického úřadu
- Generálního finančního ředitelství
- Ministerstva financí
- Hospodářské komory České republiky.

8. Kontakt na zpracovatele RIA

JUDr. David Bauer

ředitel odboru 28 – Regulace a metodika účetnictví
Ministerstvo financí ČR
email: david.bauer@mfcz.cz

9. Přehled použitých zkratk

Přehled použitých zkratk	
ADIS	automatizovaný daňový informační systém
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DPH	daň z přidané hodnoty
EBRD	Evropská banka pro obnovu a rozvoj
EPO	elektronická podání pro finanční správu
EPSAS	evropské účetní standardy pro veřejný sektor
EU	Evropská unie
IFRS	mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IFRS - EU	mezinárodní standardy účetního výkaznictví přijaté Evropskou unií
insolvenční zákon	zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů
IPSAS	mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor
Ministerstvo financí	Ministerstvo financí České republiky
MMF	Mezinárodní měnový fond
nařízení č. 1606/2002	nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES)

	č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů
Nařízení č. 575/2013	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č- 648/2012
Nařízení Komise č. 2015/35	Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/35 ze dne 10. října 2014, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II)
občanský zákoník	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
směrnice 86/635/EHS	směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS)
směrnice 89/117/EHS	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 (89/117/EHS)
směrnice 89/666/EHS	jedenáctá směrnice Rady ze dne 21. prosince 1989 o zveřejňování poboček vytvořených v členském státě některými formami společností řídicích se právem jiného členského státu (89/666/EHS)
směrnice 91/674/EHS	směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS)
směrnice 2013/34/EU	směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, ve znění pozdějších změn a doplňků
směrnice 2014/95/EU	směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU 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
směrnice 2017/1132/EU	směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU)

	2017/1132 ze dne 14. června 2017 o některých aspektech práva obchodních společností
Vyhláška č. 501/2002 Sb.	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	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. 117/2012	vyhláška č. 117/2012 Sb., o podrobnější úpravě činnosti penzijní společnosti a účastnického fondu, ve znění pozdějších předpisů
vyhláška č. 270/2010 Sb.	vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů
XBRL	formát pro ukládání dat (eXtensible Business Reporting Language)
zákon o přeměnách obchodních společností a družstev	zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů
zákon o dani z přidané hodnoty	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992/Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
zákon o obchodních korporacích	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů
zákon o investičních společnostech a investičních fondech	zákon č. 204/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů
zákon o doplňkovém penzijním spoření	zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů
zákon č. 42/1994 Sb.	zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů
zákon o pojišťovnictví	Zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů
zákon o podnikání na kapitálovém trhu	zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů
XML	formát pro ukládání dat (eXtensible Markup Language)
zákon o účetnictví	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
zpráva o platbách	zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země