PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY

# POSLANECKÁ SNĚMOVNA

10. volební období

---

# 63/0

## Vládní návrh zákona o účetnictví

Zástupce předkladatele: ministr financí
Doručeno poslancům: 12. prosince 2025 v 12:24

V l á d n í  n á v r h

# ZÁKON

ze dne …. 2026

## o účetnictví

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

## ÚVODNÍ USTANOVENÍ

Hlava I

## Předmět úpravy

§ 1

### Vymezení předmětu úpravy

Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie[1)], zároveň navazuje na přímo použitelné předpisy Evropské unie[2)] a upravuje

a) vykazování finančních a nefinančních informací,
b) použití mezinárodních účetních standardů,
c) ověřování vykazovaných informací a jejich zveřejnění a uveřejnění,
d) použití vykazovaných informací pro potřeby účetního výkaznictví státu a
e) vedení účetnictví.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*
*CELEX 31986L0635*
*CELEX 31991L0674*

---

[1)] 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 směrnic Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 a 2022/2464, Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 a Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864.
Směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, ve znění směrnice Rady (EU) 2024/1265.
Směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES a 2006/46/ES.
Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES.
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).

[2)] Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, v platném znění.
Nařízení Komise (EU) 2023/1803 ze dne 13. září 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, v platném znění.

§ 2

**Účetní předpisy**

(1) Účetním předpisem se rozumí v případě účetní jednotky, která při účetním výkaznictví

a) nepoužívá mezinárodní účetní standardy,
   1. tento zákon,
   2. právní předpis provádějící tento zákon,
b) používá mezinárodní účetní standardy,
   1. mezinárodní účetní standardy,
   2. tento zákon a jej provádějící právní předpis s výjimkou ustanovení podle odstavce 2.

(2) Účetní jednotka, která při účetním výkaznictví používá mezinárodní účetní standardy, nepoužije ustanovení tohoto zákona a jej provádějícího právního předpisu upravující

a) cíl účetního výkaznictví a požadavky na kvalitu účetních informací,
b) prvky účetní závěrky,
c) zásady pro sestavení účetní závěrky,
d) účetní metody a odhady,
e) účetní závěrku s výjimkou ustanovení upravujících povinnost sestavit individuální účetní závěrku a zahajovací rozvahu, uvádění informací vyžadovaných jiným právním předpisem, náležitosti účetní závěrky, osobu odpovědnou za účetní výkaznictví, podobu účetní závěrky a zákaz změny účetní závěrky a jejího opakovaného sestavení,
f) vymezení konsolidačního celku, mateřské účetní jednotky, dceřiné účetní jednotky, společně ovládané účetní jednotky a přidružené účetní jednotky s výjimkou jejich vymezení pro účely vykazování informací mimo účetní závěrku,
g) měnu účetnictví a měnu vykazování,
h) oceňování a
i) účtovou osnovu.

(3) Mezinárodními účetními standardy se pro účely účetnictví rozumí mezinárodní účetní standardy přijaté přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím přijímání některých mezinárodních účetních standardů[3)].

Hlava II

**Základní ustanovení o účetní jednotce**

§ 3

**Účetní jednotka**

(1) Účetní jednotkou je

a) právnická osoba se sídlem v České republice,
b) organizační složka státu,
c) svěřenský fond,
d) fond obhospodařovaný penzijní společností,
e) podílový fond,
f) podfond investičního fondu,

---

[3)] Nařízení Komise (EU) 2023/1803 ze dne 13. září 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, v platném znění.

g) fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu,
h) fyzická osoba za podmínek stanovených tímto zákonem.

*CELEX 32013L0034*

(2) Zahraniční účetní jednotkou je účetní jednotka podle právního řádu jiného státu.

(3) Zahraniční účetní jednotkou z členského státu Evropské unie je účetní jednotka podle právního řádu členského státu Evropské unie.

(4) Zahraniční účetní jednotkou ze třetího státu je účetní jednotka podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie.

§ 4

**Výjimka z povinnosti být účetní jednotkou**

(1) Účetní jednotkou není v účetním období, ve kterém splní podmínky pro používání peněžního účetnictví, právnická osoba, pokud je v jejím zakladatelském právním jednání, statutu, stanovách, nebo jiném způsobu jejího ustavení (dále jen „zakladatelské právní jednání“) uvedeno, že v takovém případě

a) není účetní jednotkou, nebo
b) nemusí být účetní jednotkou, pokud se tak do skončení tohoto účetního období rozhodne.

(2) Účetním obdobím podle odstavce 1 je

a) období, které se shoduje s účetním obdobím osoby, dokud byla účetní jednotkou, nebo
b) kalendářní rok v případě osoby, která nebyla účetní jednotkou.

(3) Právnická osoba podle odstavce 1, která přestane být účetní jednotkou, se nadále považuje za účetní jednotku ve vztahu k právům a povinnostem souvisejícím s účetnictvím, které se vztahují k účetním obdobím, ve kterých byla účetní jednotkou.

§ 5

**Fyzická osoba jako účetní jednotka**

(1) Účetní jednotkou je fyzická osoba, která

a) vykonává činnost, ze které jí plynou příjmy ze samostatné činnosti nebo příjmy z nájmu podle zákona o daních z příjmů, a rozhodne se být účetní jednotkou, nebo
b) je kandidující volební stranou podle zákona o volebních kampaních a o transparentnosti a cílení politické reklamy.

(2) Fyzická osoba podle odstavce 1 písm. a) se stává účetní jednotkou

a) ode dne zahájení činnosti podle odstavce 1 písm. a), pokud se tak rozhodne nejpozději ke dni zahájení této činnosti,
b) od rozhodného dne převodu jmění na společníka, pokud se tak rozhodne nejpozději k tomuto rozhodnému dni, nebo
c) od prvního dne účetního období, od kterého se rozhodne být účetní jednotkou.

(3) Fyzická osoba podle odstavce 1 písm. a) přestává být účetní jednotkou

a) dnem ukončení činnosti podle odstavce 1 písm. a), nebo
b) posledním dnem účetního období, do kterého se rozhodne být účetní jednotkou.

(4) Fyzická osoba podle odstavce 1 písm. b) se stává účetní jednotkou ode dne, ve kterém vstoupila do volební kampaně podle zákona o volebních kampaních a o transparentnosti a cílení politické reklamy, a přestává být účetní jednotkou ode dne bezprostředně následujícího po dni, ke kterému uplynula lhůta pro převedení veškerých peněžních prostředků na volebním účtu nevyužitých na volební kampaň právnické osobě, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činnosti k dosahování obecného blaha.

(5) Fyzická osoba, která

a) vykonává více činností podle odstavce 1 písm. a), si zvolí, ve vztahu ke kterým z těchto činností je účetní jednotkou; pro tyto účely se činnost, ze které plynou příjmy z nájmu podle zákona o daních z příjmů, považuje za jednu činnost; odstavce 2 a 3 se použijí obdobně,
b) je kandidující volební stranou podle zákona o volebních kampaních a o transparentnosti a cílení politické reklamy, je účetní jednotkou ve vztahu k financování volební kampaně.

(6) Fyzická osoba, která přestane být účetní jednotkou, se nadále považuje za účetní jednotku ve vztahu k právům a povinnostem souvisejícím s účetnictvím, které se vztahují k účetním obdobím, ve kterých byla účetní jednotkou.

§ 6

**Pobočka zahraniční osoby nebo jiné jednotky**

(1) Vymezená část osoby nebo jiné jednotky, které nejsou účetními jednotkami, činná na území České republiky, použije vybrané účetní postupy, stanoví-li tak jiný zákon; pro účely použití vybraných účetních postupů se na ni hledí jako na účetní jednotku.

(2) Vybraným účetním postupem je postup upravený účetním předpisem, který by použila účetní jednotka srovnatelná s osobou nebo jinou jednotkou, které nejsou účetními jednotkami, s výjimkou účetního postupu týkajícího se

a) povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku,
b) vykazování informací mimo účetní závěrku,
c) ověřování a zveřejňování vykazovaných informací.

*CELEX 31989L0117*

§ 7

**Přeměna účetní jednotky**

(1) Od rozhodného dne se aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky zúčastněné na přeměně pro účely účetnictví považují v rozsahu přeměny za aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace nástupnické účetní jednotky.

(2) Rozhodným dnem nemůže být den

a) předcházející prvnímu dni účetního období, ve kterém se vyhotovuje projekt přeměny,
b) předcházející rozhodnému dni jiné přeměny, jejíž právní účinky již nastaly,
c) předcházející dni, kdy se zúčastněné účetní jednotky z téže skupiny staly účetními jednotkami z téže skupiny,
d) předcházející dni vzniku zúčastněné účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky, nebo
e) následující po dni, ve kterém nastávají právní účinky přeměny.

(3) Za účetní jednotky z téže skupiny se pro účely přeměny, vkladu a rozdělování vlastního kapitálu považují také

a) zahraniční účetní jednotka a účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, které sama přímo nebo nepřímo ovládá, a
b) účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky, které sama přímo nebo nepřímo ovládá stejná osoba nebo jiná jednotka.

(4) Rozhodným dnem přeměny, při které alespoň jedna nástupnická nebo zúčastněná osoba nebo jiná jednotka není účetní jednotkou ani zahraniční účetní jednotkou, je den, ve kterém nastávají právní účinky přeměny.

(5) Je-li rozhodný den určen v rozporu s odstavcem 2 písm. e), za rozhodný den se považuje den, ve kterém nastávají právní účinky přeměny.

(6) Nástupnická účetní jednotka vzniklá při přeměně se za účetní jednotku považuje od rozhodného dne. Její práva a povinnosti jako účetní jednotky plní do dne předcházejícího dni, ve kterém nastanou právní účinky přeměny, její právní předchůdce.

§ 8

**Zánik účetní jednotky**

Účetní jednotka přestává být účetní jednotkou dnem

a) vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace, pokud po tomto dni nenastaly transakce nebo jiné události dopadající na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace,
b) jejího zrušení bez likvidace s výjimkou zrušení při přeměně, nebo
c) bezprostředně předcházejícím rozhodnému dni, pokud při přeměně zaniká.

§ 9

**Nástupnictví fyzické osoby v případě smrti**

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

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

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

Hlava III

**Vymezení účetních jednotek a jejich uskupení**

§ 10

**Druhy účetních jednotek**

(1) Podnikatelskou účetní jednotkou je účetní jednotka, která není neziskovou účetní jednotkou ani účetní jednotkou veřejného sektoru.

(2) Neziskovou účetní jednotkou je účetní jednotka,

a) jejíž hlavní činností není podle jiného zákona, rozhodnutí orgánu veřejné moci nebo jejího zakladatelského právního jednání podnikání,

b) která jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním,
c) která není účetní jednotkou veřejného sektoru a
d) která není obchodní společností.

(3) Účetní jednotkou veřejného sektoru je

a) organizační složka státu,
b) státní fond,
c) územní samosprávný celek,
d) dobrovolný svazek obcí,
e) příspěvková organizace,
f) veřejná kulturní instituce,
g) veřejná výzkumná instituce,
h) veřejná vysoká škola,
i) zdravotní pojišťovna,
j) Česká televize,
k) Český rozhlas,
l) Vinařský fond,
m) Garanční systém finančního trhu,
n) Garanční fond obchodníků s cennými papíry,
o) Rada pro veřejný dohled nad auditem.

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

§ 11

**Účetní jednotka veřejného zájmu**

Účetní jednotkou veřejného zájmu je účetní jednotka, která je

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

*CELEX 32013L0034*

§ 12

**Mateřská účetní jednotka**

(1) Mateřskou účetní jednotkou je účetní jednotka, která sama přímo nebo nepřímo ovládá jinou účetní jednotku nebo zahraniční účetní jednotku. Mateřskou účetní jednotkou není účetní jednotka veřejného sektoru.

*CELEX 32013L0034*

(2) Pro účely posouzení ovládání se použijí ustanovení zákona o obchodních korporacích upravující ovládající a ovládané osoby. Nejde-li o obchodní korporaci, ustanovení zákona o obchodních korporacích upravující ovládající a ovládané osoby se použijí přiměřeně.

*CELEX 32013L0034*

§ 13

**Dceřiná účetní jednotka**

Dceřinou účetní jednotkou je účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, které sama přímo nebo nepřímo ovládá mateřská účetní jednotka.

*CELEX 32013L0034*

§ 14

**Společně ovládaná účetní jednotka**

(1) Společně ovládanou účetní jednotkou je účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, které nejsou dceřinou účetní jednotkou a které jiná účetní jednotka společně ovládá s další osobou nebo jinou jednotkou.

(2) Společným ovládáním se pro účely účetnictví rozumí ovládání na základě právního jednání, podle kterého se pro rozhodování vyžaduje jednomyslná shoda.

§ 15

**Přidružená účetní jednotka**

(1) Přidruženou účetní jednotkou je účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, které nejsou dceřinou ani společně ovládanou účetní jednotkou jiné účetní jednotky a ve kterých tato jiná účetní jednotka má kvalifikovanou účast a může v nich uplatňovat podstatný vliv.

*CELEX 32013L0034*

(2) Kvalifikovanou účastí se pro účely účetnictví rozumí účast v účetní jednotce nebo zahraniční účetní jednotce, jejímž účelem je vytvoření trvalejšího propojení přispívajícího k činnostem účetní jednotky, která v ní má tuto účast.

*CELEX 32013L0034*

(3) Má se za to, že kvalifikovanou účastí je účast v účetní jednotce nebo zahraniční účetní jednotce ve výši alespoň 20 %.

*CELEX 32013L0034*

(4) Má se za to, že účetní jednotka může uplatňovat podstatný vliv, pokud její podíl na hlasovacích právech je alespoň 20 %.

*CELEX 320013L0034*

§ 16

**Další vymezení účetních jednotek ve vztahu k jejich uskupení**

(1) Nadřazenou účetní jednotkou je mateřská účetní jednotka nebo konsolidující zahraniční účetní jednotka.

*CELEX 32013L0034*

(2) Nejvyšší mateřskou účetní jednotkou je mateřská účetní jednotka, kterou sama přímo nebo nepřímo neovládá žádná účetní jednotka ani zahraniční účetní jednotka.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(3) Nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotkou je konsolidující zahraniční účetní jednotka, kterou sama přímo nebo nepřímo neovládá žádná účetní jednotka ani zahraniční účetní jednotka.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(4) Samostatnou účetní jednotkou je účetní jednotka,

a) která není mateřskou ani dceřinou účetní jednotkou a
b) kterou sama přímo nebo nepřímo neovládá zahraniční účetní jednotka.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(5) Samostatnou zahraniční účetní jednotkou je zahraniční účetní jednotka,

a) která sama přímo nebo nepřímo neovládá jinou účetní jednotku ani jinou zahraniční účetní jednotku a
b) kterou jiná účetní jednotka ani jiná zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo neovládá.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

§ 17

**Skupina**

Skupinou se pro účely účetnictví rozumí mateřská účetní jednotka a její dceřiné účetní jednotky.

*CELEX 32013L0034*

§ 18

**Konsolidační celek**

Konsolidačním celkem je mateřská účetní jednotka a její dceřiné účetní jednotky s výjimkou dceřiné účetní jednotky nezahrnuté do konsolidované účetní závěrky sestavované touto mateřskou účetní jednotkou.

Hlava IV

**Kategorizace účetních jednotek**

§ 19

**Kategorie podnikatelských a neziskových účetních jednotek**

(1) Kategoriemi podnikatelských a neziskových účetních jednotek jsou

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

(2) Mikro účetní jednotkou je účetní jednotka, která splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:

a) aktiva celkem do 11 000 000 Kč,

b) roční úhrn čistého obratu do 22 000 000 Kč,
c) průměrný počet zaměstnanců do 10.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32023L2775*

(3) Malou účetní jednotkou je účetní jednotka, která

a) nesplňuje požadavky podle odstavce 2 a
b) splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:
   1. aktiva celkem do 120 000 000 Kč,
   2. roční úhrn čistého obratu do 240 000 000 Kč,
   3. průměrný počet zaměstnanců do 50.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32023L2775*

(4) Střední účetní jednotkou je účetní jednotka, která

a) nesplňuje požadavky podle odstavců 2 a 3 a
b) splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:
   1. aktiva celkem do 600 000 000 Kč,
   2. roční úhrn čistého obratu do 1 200 000 000 Kč,
   3. průměrný počet zaměstnanců do 250.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32023L2775*

(5) Velkou účetní jednotkou je účetní jednotka, která splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:

a) aktiva celkem nad 600 000 000 Kč,
b) roční úhrn čistého obratu nad 1 200 000 000 Kč,
c) průměrný počet zaměstnanců nad 250.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32023L2775*

§ 20

**Kategorie účetní jednotky veřejného zájmu**

Na účetní jednotku veřejného zájmu se hledí jako na velkou účetní jednotku s výjimkou ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*
*CELEX 32021L2101*

§ 21

**Vymezení některých souvisejících pojmů**

(1) Aktivy celkem se pro účely účetnictví rozumí úhrn účetních hodnot aktiv zjištěný ke konci účetního období.

*CELEX 32013L0034*

(2) Ročním úhrnem čistého obratu se pro účely účetnictví rozumí podíl čistého obratu účetní jednotky a počtu započatých

a) měsíců, po které trvalo účetní období, vynásobený 12, nebo

b) týdnů, po které trvalo účetní období, vynásobený 52, je-li účetní období určeno podle týdnů.

(3) Průměrným počtem zaměstnanců se pro účely účetnictví rozumí průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců za účetní období podle metodiky stanovené a uveřejněné Českým statistickým úřadem podle zákona o státní statistické službě.

§ 22

**Čistý obrat účetní jednotky**

(1) Čistým obratem podnikatelské účetní jednotky je úhrn výnosů, na kterých je založen její obchodní model, za účetní období. Při určování těchto výnosů se přihlíží zejména k odvětví a trhu, na kterém účetní jednotka působí, a k podstatě činnosti účetní jednotky pro její zákazníky.

*CELEX 32013L0034*

(2) Čistým obratem účetní jednotky, která je pojišťovnou nebo zajišťovnou, je úhrn výnosů z hrubého předepsaného pojistného za účetní období.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*
*CELEX 31991L0674*

(3) Čistým obratem účetní jednotky, která je bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem, je úhrn výnosů z úroků a podobných výnosů, včetně úroků z cenných papírů s pevnými výnosy, výnosů z cenných papírů, výnosů z úplat a provizí za poskytnuté služby, zisku z finančních operací a ostatních provozních výnosů za účetní období.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*
*CELEX 31986L0635*

(4) Čistým obratem neziskové účetní jednotky je úhrn výnosů za účetní období.

§ 23

**Určení kategorie účetní jednotky**

(1) Ke změně kategorie účetní jednotky dochází od individuálního účetního období bezprostředně následujícího po 2 po sobě jdoucích individuálních účetních obdobích, k jejichž koncům účetní jednotka splní požadavky pro zařazení do určité kategorie. Pokud ke koncům těchto účetních období účetní jednotka splní požadavky pro zařazení do různých

a) vyšších kategorií, spadá do nižší z těchto vyšších kategorií, nebo
b) nižších kategorií, spadá do vyšší z těchto nižších kategorií.

*CELEX 32013L0034*

(2) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka ve svém prvním individuálním účetním období a v individuálním účetním období bezprostředně následujícím po individuálním účetním období, ve kterém používala peněžní účetnictví, spadá do takové kategorie účetních jednotek, jejíž požadavky splní ke konci tohoto účetního období. Pro posouzení splnění těchto požadavků pro toto účetní období se při oceňování postupuje, jako by účetní jednotka byla mikro účetní jednotkou.

(3) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka zúčastněná na přeměně s výjimkou přeměny, při které nedochází k převodu jmění na právního nástupce, spadá v individuálním účetním období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, do takové kategorie účetních jednotek, jejíž požadavky splnila ke konci tohoto účetního období.

(4) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nabyla obchodní závod, spadá v individuálním účetním období, ve kterém obchodní závod nabyla, do takové kategorie účetních jednotek, jejíž požadavky splní ke konci tohoto účetního období, jedná-li se o vyšší kategorii účetní jednotky, než do jaké účetní jednotka spadala doposud.

§ 24

**Určení kategorie mateřské účetní jednotky**

(1) Mateřská účetní jednotka, která není účetní jednotkou veřejného zájmu, určuje svou kategorii účetní jednotky podle hodnot svého konsolidačního celku pro určení jeho kategorie.

*CELEX 32013L0034*

(2) Mateřská účetní jednotka spadá do takové kategorie účetních jednotek, jejíž požadavky splní ke konci individuálního účetního období, ve kterém se stane mateřskou účetní jednotkou podle odstavce 1. Pro posouzení splnění těchto požadavků se u této mateřské účetní jednotky, byla-li doposud mikro účetní jednotkou nebo malou účetní jednotkou, při oceňování postupuje, jako by stále spadala do této kategorie účetních jednotek.

Hlava V

**Kategorizace konsolidačních celků**

§ 25

**Kategorie konsolidačních celků**

(1) Kategoriemi konsolidačních celků jsou

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

(2) Malým konsolidačním celkem je konsolidační celek, který splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:

a) aktiva celkem do 120 000 000 Kč,
b) roční úhrn čistého obratu do 240 000 000 Kč,
c) průměrný počet zaměstnanců do 50.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32023L2775*

(3) Středním konsolidačním celkem je konsolidační celek, který

a) nesplňuje požadavky podle odstavce 2 a
b) splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:
   1. aktiva celkem do 600 000 000 Kč,
   2. roční úhrn čistého obratu do 1 200 000 000 Kč,
   3. průměrný počet zaměstnanců do 250.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32023L2775*

(4) Velkým konsolidačním celkem je konsolidační celek, který splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:

a) aktiva celkem nad 600 000 000 Kč,
b) roční úhrn čistého obratu nad 1 200 000 000 Kč,
c) průměrný počet zaměstnanců nad 250.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32023L2775*

(5) Na konsolidační celek, jehož součástí je účetní jednotka veřejného zájmu nebo její zahraniční obdoba, se hledí jako na velký konsolidační celek s výjimkou ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů.

*CELEX 32013L0034*

§ 26

**Zjištění hodnot pro účely určení kategorie konsolidačního celku**

(1) Aktiva celkem a roční úhrn čistého obratu se pro účely určení kategorie konsolidačního celku zjistí

a) součtem jejich výší vykazovaných u mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku, nebo
b) na konsolidovaném základě.

*CELEX 32013L0034*

(2) V případě postupu podle odstavce 1 písm. a) se

a) podmínky pro aktiva celkem a roční úhrn čistého obratu zvyšují o 20 % a
b) vychází z individuálních účetních závěrek sestavených za poslední individuální účetní období skončené do konce konsolidačního účetního období.

*CELEX 320013L0034*

(3) V případě postupu podle odstavce 1 písm. b) se vychází z účetních metod pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

§ 27

**Určení kategorie konsolidačního celku**

(1) Ke změně kategorie konsolidačního celku dochází od konsolidačního účetního období bezprostředně následujícího po 2 po sobě jdoucích konsolidačních účetních obdobích, k jejichž koncům konsolidační celek splní požadavky pro zařazení do určité kategorie. Pokud ke koncům těchto účetních období konsolidační celek splní požadavky pro zařazení do různých

a) vyšších kategorií, spadá do nižší z těchto vyšších kategorií, nebo
b) nižších kategorií, spadá do vyšší z těchto nižších kategorií.

*CELEX 320013L0034*

(2) Konsolidační celek v prvním konsolidačním účetním období a v konsolidačním účetním období, ve kterém došlo ke změně ve složení konsolidačního celku s výjimkou jeho zániku, spadá do takové kategorie konsolidačních celků, jejíž požadavky splní ke konci daného konsolidačního účetního období.

(3) Změnou ve složení konsolidačního celku se rozumí, že do konsolidačního celku přibyla dceřiná účetní jednotka nebo z tohoto celku ubyla dceřiná účetní jednotka.

Hlava VI

## Převod práv a povinností účetní jednotky

§ 28

### Zákaz převodu práv a povinností účetní jednotky

Práva a povinnosti účetní jednotky v oblasti účetnictví nelze převést na jiného.

§ 29

### Výjimka pro účetní jednotky veřejného sektoru ze zákazu převodu práv a povinností v oblasti účetnictví

(1) Práva a povinnosti účetní jednotky veřejného sektoru v oblasti účetnictví lze převést smlouvou o převzetí účetnictví na jinou účetní jednotku veřejného sektoru, převádí-li tato práva a povinnosti

a) příspěvková organizace nebo veřejná kulturní instituce, jejichž zřizovatelem je organizační složka státu, na
   1. svého zřizovatele,
   2. jinou organizační složku státu zařazenou ve stejné kapitole státního rozpočtu jako její zřizovatel,
   3. jinou příspěvkovou organizaci zřizovanou stejným zřizovatelem, nebo
   4. příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je jiná organizační složka státu zařazená ve stejné kapitole státního rozpočtu jako její zřizovatel,
b) příspěvková organizace nebo veřejná kulturní instituce, jejichž zřizovatelem je městská část hlavního města Prahy, na
   1. příspěvkovou organizaci zřizovanou stejným zřizovatelem,
   2. příspěvkovou organizaci zřizovanou hlavním městem Prahou, nebo
   3. hlavní město Prahu,
c) příspěvková organizace nebo veřejná kulturní instituce, jejichž zřizovatelem není organizační složka státu ani městská část hlavního města Prahy, na
   1. svého zřizovatele,
   2. jinou příspěvkovou organizaci zřizovanou stejným zřizovatelem,
   3. dobrovolný svazek obcí, jehož je její zřizovatel členem, nebo
   4. příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je dobrovolný svazek obcí, jehož členem je zřizovatel příspěvkové organizace,
d) obec na
   1. dobrovolný svazek obcí, jehož je členem,
   2. příspěvkovou organizaci, jejímž je zřizovatelem, nebo
   3. příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je dobrovolný svazek obcí, jehož je obec členem,
e) dobrovolný svazek obcí na
   1. obec, která je jeho členem,
   2. příspěvkovou organizaci, jejímž je zřizovatelem, nebo
   3. příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je obec, která je jeho členem, nebo
f) organizační složka státu na

1. příspěvkovou organizaci, jejímž je zřizovatelem, nebo
2. příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je jiná organizační složka státu zařazená ve stejné kapitole státního rozpočtu.

(2) Pro účely odstavce 1 se za zřizovatele považuje také organizační složka státu plnící funkci zřizovatele.

(3) Práva a povinnosti účetní jednotky veřejného sektoru v oblasti účetnictví lze převést zápisem podle zákona o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, převádí-li tato práva a povinnosti organizační složka státu na jinou organizační složku státu zařazenou ve stejné kapitole státního rozpočtu.

(4) Pro zápis o převzetí účetnictví se obdobně použijí ustanovení tohoto zákona o smlouvě o převzetí účetnictví.

(5) Smlouvou nebo zápisem o převzetí účetnictví převádí účetní jednotka veřejného sektoru veškerá práva a povinnosti v oblasti účetnictví.

(6) Příslušnost orgánu schvalujícího účetní závěrku účetní jednotky veřejného sektoru převádějící práva a povinnosti v oblasti účetnictví tímto převodem není dotčena.

§ 30

**Okamžik převodu práv a povinností účetní jednotky veřejného sektoru**

(1) Převod práv a povinností v oblasti účetnictví lze uskutečnit výhradně od začátku individuálního účetního období převádějící účetní jednotky veřejného sektoru (dále jen „převádějící účetní jednotka“).

(2) Převádějící účetní jednotka je povinna při zahájení převodu práv a povinností v oblasti účetnictví poskytnout přebírající účetní jednotce veřejného sektoru (dále jen „přebírající účetní jednotka“) veškeré účetní dokumenty a informace nezbytné pro řádné zajištění bilanční kontinuity.

(3) Převod práv a povinností v oblasti účetnictví lze ukončit pouze současně s koncem individuálního účetního období převádějící účetní jednotky.

(4) Při ukončení převodu práv a povinností v oblasti účetnictví je přebírající účetní jednotka povinna

a) sestavit a uveřejnit řádnou individuální účetní závěrku za příslušné účetní období,
b) předat orgánu schvalujícímu účetní závěrku veškeré účetní dokumenty a informace nezbytné pro dokončení procesu schvalování této účetní závěrky,
c) zajistit předání požadovaných účetních dokumentů za příslušné účetní období do centrálního systému účetních informací státu,
d) vrátit převádějící účetní jednotce všechny účetní dokumenty, které od ní převzala, a
e) poskytnout převádějící účetní jednotce veškeré účetní dokumenty a informace nezbytné pro řádné zajištění bilanční kontinuity.

§ 31

**Smlouva o převzetí účetnictví**

(1) Smlouva o převzetí účetnictví je veřejnoprávní smlouvou. K uzavření smlouvy není vyžadován souhlas nadřízeného orgánu.

(2) Spory ze smlouvy o převzetí účetnictví rozhoduje Ministerstvo financí.

(3) Smluvní strany nemohou navrhnout zrušení smlouvy o převzetí účetnictví.

(4) Smluvní strany mohou smlouvu o převzetí účetnictví vypovědět bez udání důvodu ke konci individuálního účetního období. Výpověď musí být druhé smluvní straně doručena nejméně 3 měsíce před koncem tohoto individuálního účetního období.

(5) Přebírající účetní jednotka je oprávněna vypovědět smlouvu o převzetí účetnictví zpětně ke dni bezprostředně předcházejícímu začátku dotčeného účetního období, pokud převádějící účetní jednotka

a) nedodrží povinnost poskytnout veškeré účetní dokumenty a informace nezbytné pro řádné zajištění bilanční kontinuity nebo
b) soustavně porušuje závažným způsobem závazky vyplývající ze smlouvy o převzetí účetnictví.

(6) Přebírající účetní jednotka je povinna výpověď podle odstavce 5 doručit druhé smluvní straně bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností opravňujících k vypovězení smlouvy o převzetí účetnictví. Stanoví-li přebírající účetní jednotka převádějící účetní jednotce lhůtu pro odstranění nedostatků podle odstavce 5 a nedostatky nebudou ve stanovené lhůtě odstraněny, přebírající účetní jednotka doručí druhé smluvní straně výpověď podle odstavce 5 bez zbytečného odkladu po marném uplynutí dané lhůty. Ustanovení § 30 odst. 4 písm. a) až c) se v tomto případě nepoužijí.

§ 32

**Informování o smlouvě o převzetí účetnictví nebo o zápisu o převzetí účetnictví**

(1) Účetní jednotka, která převedla nebo převzala práva a povinnosti smlouvou o převzetí účetnictví nebo zápisem o převzetí účetnictví, uvede informace o této skutečnosti v příloze účetních výkazů za každé individuální účetní období, k němuž se tato skutečnost vztahuje.

(2) Smlouvu nebo zápis o převzetí účetnictví včetně všech případných dodatků uveřejní přebírající účetní jednotka prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup. Tato povinnost je splněna okamžikem předání smlouvy nebo zápisu o převzetí účetnictví včetně všech případných dodatků do centrálního systému účetních informací státu. Předává-li přebírající účetní jednotka účetní dokumenty do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku, je povinnost splněna okamžikem předání smlouvy nebo zápisu o převzetí účetnictví vyššímu územnímu samosprávnému celku.

(3) Smluvní strany si předávají informace a účetní dokumenty potřebné pro řádné plnění smlouvy o převzetí účetnictví nebo zápisu o převzetí účetnictví v rozsahu, ve formátu a za technických podmínek stanovených vyhláškou.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) podrobnější podmínky, formát a pravidla předávání smlouvy a zápisu o převzetí účetnictví do centrálního systému účetních informací státu,
b) rozsah a formát informací a účetních dokumentů předávaných mezi smluvními stranami a technické podmínky pro toto předávání.

ČÁST DRUHÁ

# KONCEPČNÍ RÁMEC ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Hlava I

## Cíl účetního výkaznictví a požadavky na kvalitu účetních informací

Díl 1

### Cíl účetního výkaznictví

§ 33

#### Vymezení cíle účetního výkaznictví

(1) Cílem účetního výkaznictví je poskytnout externímu uživateli účetní informace užitečné pro

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

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

(2) Externím uživatelem se pro účely účetnictví rozumí uživatel účetních informací, který má k účetním informacím přístup pouze prostřednictvím zpřístupněné účetní závěrky.

Díl 2

### Užitečná účetní informace

Oddíl 1

#### Požadavky na kvalitu účetní informace

§ 34

#### Účetní informace

(1) Účetní informací je informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změnách finanční situace.

(2) Finanční situací je stav aktiv, dluhů a vlastního kapitálu.

(3) Finanční výkonností jsou změny ve finanční situaci projevující se ve výsledku hospodaření za účetní období.

§ 35

#### Požadavky na kvalitu užitečné účetní informace

Účetní informace je užitečná, pokud je

a) relevantní a věrně zobrazuje skutečnost a
b) aktuální, srozumitelná, ověřitelná a srovnatelná do míry, do jaké to je možné.

Oddíl 2

**Základní požadavky na kvalitu užitečné účetní informace**

§ 36

**Relevance**

Účetní informace je relevantní, pokud je využitelná pro rozhodování externího uživatele.

§ 37

**Věrné zobrazení skutečnosti**

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

a) úplně,
b) neutrálně a
c) správně.

*CELEX 32013L0034*

(2) Úplným zobrazením skutečnosti je zobrazení, které obsahuje všechny údaje potřebné pro ucelené pochopení zobrazované skutečnosti externím uživatelem.

(3) Neutrálním zobrazením skutečnosti je zobrazení, které

a) není způsobilé účelově ovlivnit rozhodování externího uživatele a
b) je opatrným zobrazením skutečnosti.

(4) Opatrným zobrazením skutečnosti je zobrazení, které

a) v případě nejistoty ohledně vyhodnocení této skutečnosti nenadhodnocuje aktivum a výnos ani nepodhodnocuje dluh a náklad a
b) nevede k neopodstatněnému podhodnocení aktiva a výnosu ani k neopodstatněnému nadhodnocení dluhu a nákladu.

*CELEX 32013L0034*

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

Oddíl 3

**Doplňující požadavky na kvalitu užitečné účetní informace**

§ 38

**Aktuálnost**

Účetní informace je aktuální, pokud není zastaralá k okamžiku, od kterého je způsobilá ke zpřístupnění externímu uživateli.

§ 39

**Srozumitelnost**

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

*CELEX 32013L0034*

§ 40

**Ověřitelnost**

Účetní informace je ověřitelná, pokud umožňuje, aby různé osoby s odpovídajícími odbornými znalostmi nezávislé na účetní jednotce byly schopny dojít k jednotnému závěru, že tato informace věrně zobrazuje skutečnost.

§ 41

**Srovnatelnost**

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

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

Hlava II

**Prvky účetní závěrky**

Díl 1

**Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci a finanční výkonnosti**

§ 42

**Vymezení prvků účetní závěrky**

Prvkem účetní závěrky je

a) aktivum,
b) dluh,
c) vlastní kapitál,
d) výnos a
e) náklad.

Díl 2

**Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci**

Oddíl 1

**Aktivum, dluh a vlastní kapitál**

§ 43

**Aktivum**

(1) Aktivem je existující ekonomický zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé transakce nebo jiné události pod kontrolou.

(2) Ekonomickým zdrojem je zdroj, který má potenciál přinést budoucí ekonomický užitek.

(3) Účetní jednotka má ekonomický zdroj pod kontrolou, pokud je schopna

a) rozhodovat o užívání tohoto zdroje a bránit v rozhodování o jeho užívání ostatním a
b) získávat ekonomický užitek z tohoto zdroje a bránit v jeho získávání ostatním.

§ 44

**Dluh**

(1) Dluhem se pro účely účetnictví rozumí existující povinnost vzdát se ekonomického zdroje, která vznikla v důsledku minulé transakce nebo jiné události a které se účetní jednotka nemůže jednostranně zprostit, aniž by to mělo přinejmenším stejné ekonomické důsledky jako splnění dané povinnosti.

(2) Povinnost podle odstavce 1 ze závazku spočívajícího ve vzájemném plnění je dluhem pouze v rozsahu, v jakém byl tento závazek druhou stranou splněn, ledaže vzájemné plnění je ze strany účetní jednotky ztrátové; v takovém případě je dluhem v rozsahu, který odpovídá dané ztrátě.

§ 45

**Způsobilost aktiva a dluhu k vykázání**

(1) Aktivum je způsobilé k vykázání, pokud

a) je spolehlivě ocenitelné,
b) vznik budoucího ekonomického užitku je pravděpodobný a
c) splňuje podmínky stanovené účetním předpisem.

(2) Platí, že pohledávka představující právo účetní jednotky na předmět vkladu není způsobilá k vykázání.

(3) Dluh je způsobilý k vykázání, pokud

a) je spolehlivě ocenitelný,
b) úbytek ekonomického zdroje je pravděpodobný a
c) splňuje podmínky stanovené účetním předpisem.

(4) Nestanoví-li účetní předpis nebo jiný právní předpis jinak, aktivem nebo dluhem se rozumí aktivum nebo dluh způsobilé k vykázání.

§ 46

**Vlastní kapitál**

(1) Vlastním kapitálem je rozdíl mezi úhrnem účetních hodnot aktiv a úhrnem účetních hodnot dluhů.

(2) Vlastní kapitál se člení podle příčiny jeho vzniku a způsobu jeho užití.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou členění vlastního kapitálu.

§ 47

**Podmíněné aktivum a podmíněný dluh**

(1) Podmíněným aktivem je nejisté aktivum vzniklé v důsledku minulé transakce nebo jiné události, jehož existence může být potvrzena pouze uskutečněním nebo neuskutečněním budoucí transakce nebo jiné události, která je nezávislá na účetní jednotce.

(2) Podmíněným dluhem se pro účely účetnictví rozumí

a) nejistý dluh vzniklý v důsledku minulé transakce nebo jiné události, jehož existence může být potvrzena pouze uskutečněním nebo neuskutečněním budoucí transakce nebo jiné události, která je nezávislá na účetní jednotce,
b) dluh, pokud není spolehlivě ocenitelný nebo úbytek ekonomického zdroje není pravděpodobný.

(3) Aktivem a dluhem se pro účely odstavců 1 a 2 rozumí aktivum a dluh bez ohledu na jejich způsobilost k vykázání.

(4) Podmíněné aktivum a podmíněný dluh nejsou způsobilé k vykázání.

Oddíl 2

**Vymezení vybraných aktiv a dluhů**

§ 48

**Pohledávka**

(1) Pohledávkou se pro účely účetnictví rozumí aktivum, které představuje právo vůči druhé straně na to, aby něco dala nebo konala.

(2) Právo podle odstavce 1 ze závazku spočívajícího ve vzájemném plnění je pohledávkou pouze v rozsahu, v jakém byl tento závazek účetní jednotkou splněn, ledaže vzájemné plnění je ze strany účetní jednotky ziskové a jedná se o derivát; v takovém případě je pohledávkou v rozsahu, který odpovídá danému zisku.

(3) Na zálohu na pořízení aktiva se pro účely jejího vykázání a oceňování hledí jako na toto pořizované aktivum.

§ 49

**Právo užívání**

(1) Právem užívání se pro účely účetnictví rozumí úplatné právo užívat nebo požívat hmotné aktivum, které není majetkem účetní jednotky, po sjednanou dobu, je-li tato doba delší než jeden rok.

(2) Právo užívání je aktivem od okamžiku převzetí předmětu práva užívání a považuje se za stálé hmotné aktivum. Dluh z pořízení práva užívání vzniká převzetím předmětu práva užívání.

(3) Právem užívání z finančního leasingu se pro účely účetnictví rozumí právo užívání, při jehož vzniku je

a) sjednáno, že po uplynutí sjednané doby užívání dojde k nabytí vlastnického práva k předmětu práva užívání, nebo

b) sjednáno právo na nabytí vlastnického práva k předmětu práva užívání po uplynutí sjednané doby užívání a je zřejmé, že za obvyklého běhu událostí tohoto práva bude využito.

(4) Pohledávkou z finančního leasingu se pro účely účetnictví rozumí právo účetní jednotky na úplatu za poskytnutí práva užívání z finančního leasingu. Tato pohledávka vzniká okamžikem předání předmětu práva užívání z finančního leasingu druhé straně.

§ 50

**Finanční nástroj**

(1) Finančním nástrojem se pro účely účetnictví rozumí finanční nástroj podle mezinárodních účetních standardů.

(2) Emisní povolenka, která není určena k užití účetní jednotkou, se pro účely účetnictví považuje za finanční nástroj.

(3) Finančním aktivem je finanční aktivum podle mezinárodních účetních standardů.

§ 51

**Derivát**

(1) Derivátem se pro účely účetnictví rozumí derivát podle mezinárodních účetních standardů.

(2) Za derivát se pro účely účetnictví považuje také vložený derivát, který účetní jednotka oddělila od hostitelského nástroje v souladu s účetním předpisem.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podmínky, za kterých lze oddělit vložený derivát od hostitelského nástroje.

§ 52

**Kryptoaktivum**

(1) Kryptoaktivem se pro účely účetnictví rozumí kryptoaktivum podle čl. 3 odst. 1 bodu 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2023/1114[4)].

(2) Na kryptoaktivum, které není kryptoměnou, se pro účely účetnictví hledí jako na to, co digitálně představuje.

(3) Kryptoměnou se pro účely účetnictví rozumí kryptoaktivum, které je zaměnitelné a představuje hodnotu samo o sobě. Na kryptoměnu, je-li aktivem, se pro účely účetnictví hledí jako na finanční aktivum.

---

[4)] Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/1114 ze dne 31. května 2023 o trzích kryptoaktiv a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010 a (EU) č. 1095/2010 a směrnic 2013/36/EU a (EU) 2019/1937, v platném znění.

§ 53

**Peněžní ekvivalent**

Peněžním ekvivalentem se pro účely účetnictví rozumí vysoce likvidní oběžné aktivum, které je snadno a pohotově směnitelné za známou peněžitou částku a u něhož je pravděpodobnost změny jeho hodnoty zanedbatelná.

§ 54

**Rezerva**

Rezervou se pro účely účetnictví rozumí dluh, u kterého není jisté, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši dojde k úbytku ekonomického zdroje potřebného k jeho splnění, s výjimkou dluhu ze závazku spočívajícího ve vzájemném plnění, který bude splněn poskytnutím aktiva nebo služby předem známé druhé straně.

*CELEX 32013L0034*

Oddíl 3

**Členění aktiv a dluhů**

§ 55

**Stálé a oběžné aktivum**

(1) Oběžným aktivem je aktivum,

a) u něhož účetní jednotka
   1. zamýšlí, že k jeho spotřebě, prodeji nebo splacení dojde v rámci provozního cyklu, nebo
   2. očekává, že k jeho splacení dojde do 12 měsíců,
b) které je určeno v první řadě k obchodování,
c) které je penězi nebo peněžním ekvivalentem, jejichž směna nebo použití pro splacení dluhu nebudou omezeny po dobu nejméně 12 měsíců, nebo
d) které je aktivem z odložené daně.

(2) Stálým aktivem je aktivum jiné než oběžné.

§ 56

**Stálé hmotné a nehmotné aktivum**

(1) Stálým hmotným aktivem je stálé aktivum s hmotnou podstatou určené k užívání účetní jednotkou.

(2) Stálým nehmotným aktivem je stálé aktivum bez hmotné podstaty určené k užívání účetní jednotkou.

(3) Užíváním stálého aktiva účetní jednotkou se pro účely účetnictví rozumí jeho užívání účetní jednotkou

a) při výrobě nebo prodeji zásob,
b) při poskytování služeb,
c) pro administrativní účely.

(4) Užíváním stálého aktiva účetní jednotkou při poskytování služeb je také jeho poskytování účetní jednotkou k užívání jinému, ledaže jde o nemovité aktivum poskytované účetní jednotkou k užívání jinému bez dalších služeb, které jsou vzhledem k tomuto poskytování významné.

(5) Nemovitým aktivem je aktivum, které nelze přenést z místa na místo bez porušení jeho podstaty, a právo užívání k takovému aktivu.

§ 57

**Investiční aktivum**

(1) Investičním aktivem je stálé aktivum, které není stálým nehmotným aktivem ani stálým hmotným aktivem.

(2) Investičním nehmotným aktivem je investiční aktivum bez hmotné podstaty, které není finančním aktivem.

(3) Investičním hmotným aktivem je investiční aktivum s hmotnou podstatou, které není finančním aktivem.

(4) Investičním finančním aktivem je investiční aktivum, které je finančním aktivem.

§ 58

**Dlouhodobý a krátkodobý dluh**

(1) Krátkodobým dluhem je

a) dluh nebo jeho část se splatností do 12 měsíců,
b) dluh nebo jeho část, jehož splacení lze požadovat do 12 měsíců,
c) dluh, který je určen v první řadě k obchodování.

(2) Dlouhodobým dluhem je dluh jiný než krátkodobý.

(3) Má-li účetní jednotka právo odložit splatnost svého dluhu tak, že se stane splatným nejdříve za 12 měsíců, jedná se o dlouhodobý dluh.

(4) Je-li dluh refinancován po okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, k refinancování se pro účely určení splatnosti dluhu nepřihlíží.

Díl 3

**Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční výkonnosti**

§ 59

**Výnos a náklad**

(1) Výnosem je změna finanční situace, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu, s výjimkou přijetí kapitálu od osoby s podílem na vlastním kapitálu účetní jednotky nebo osoby v obdobném postavení.

(2) Nákladem je změna finanční situace, při které dochází ke snížení vlastního kapitálu, s výjimkou výplaty kapitálu osobě s podílem na vlastním kapitálu účetní jednotky nebo osobě v obdobném postavení.

§ 60

**Způsobilost výnosu a nákladu k vykázání**

(1) Výnos je způsobilý k vykázání, pokud související

a) aktivum se stane způsobilým k vykázání nebo se zvýší jeho účetní hodnota, nebo
b) dluh přestane být způsobilým k vykázání nebo se sníží jeho účetní hodnota.

(2) Náklad je způsobilý k vykázání, pokud související

a) aktivum přestane být způsobilým k vykázání nebo se sníží jeho účetní hodnota, nebo
b) dluh se stane způsobilým k vykázání nebo se zvýší jeho účetní hodnota.

(3) V případě smlouvy o vzájemném plnění účetní jednotka posoudí způsobilost výnosu k vykázání s ohledem na plnění smlouvy účetní jednotkou; při tomto posouzení zohlední také kontrolu nad aktivem, pokud s výnosem souvisí.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnosti posouzení plnění smlouvy o vzájemném plnění.

§ 61

**Výnos, náklad a výsledek hospodaření za účetní období**

(1) Výsledek hospodaření za účetní období je rozdíl výnosů a nákladů ovlivňujících výsledek hospodaření za účetní období.

(2) Výnos nebo náklad, které se nevylučují z výsledku hospodaření za účetní období, ovlivní výsledek hospodaření za účetní období, ve kterém se stanou způsobilými k vykázání.

(3) Výnos nebo náklad se vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období, stanoví-li tak účetní předpis,

a) trvale, nebo
b) přechodně; takto vyloučený výnos nebo náklad ovlivní výsledek hospodaření za účetní období v účetním období stanoveném účetním předpisem.

(4) Nestanoví-li účetní předpis nebo jiný právní předpis jinak, výnosem a nákladem se rozumí výnos a náklad ovlivňující výsledek hospodaření za účetní období.

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou výnosy a náklady vyloučené z výsledku hospodaření za účetní období a způsob jejich vyloučení v případech, kdy takový postup povede k poskytnutí relevantnější účetní informace nebo věrnějšímu zobrazení finanční výkonnosti účetní jednotky za účetní období.

Díl 4

**Prvky účetní závěrky některých účetních jednotek**

§ 62

**Prvky účetní závěrky neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru**

(1) Za ekonomický užitek se u neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru považuje také naplňování účelu jiné činnosti účetní jednotky než podnikání.

(2) Dluhem v případě neziskové účetní jednotky není povinnost použít aktivum určeným způsobem, ledaže by účetní jednotka tomuto způsobu nebyla schopna dostát nebo tak nehodlala učinit.

(3) Za výnos se v případě neziskové účetní jednotky nepovažuje přijetí aktiva, které je určeno k vytvoření vlastního kapitálu účetní jednotky, jehož zachování se od účetní jednotky důvodně očekává.

(4) Výnos z přijetí aktiva, se kterým se pojí povinnost ho použít určeným způsobem, je v případě neziskové účetní jednotky přechodně vyloučen z výsledku hospodaření za účetní období; tento výnos ovlivní výsledek hospodaření za účetní období, ve kterém byla tato povinnost splněna.

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou kritéria pro posouzení, zda se jedná o povinnost použít aktivum určeným způsobem neziskovou účetní jednotkou a zda byla tato povinnost splněna.

§ 63

**Prvky účetní závěrky fyzické osoby jako účetní jednotky**

Aktivy, dluhy, výnosy a náklady účetní jednotky, která je fyzickou osobou, jsou aktiva, dluhy, výnosy a náklady související s činností, ve vztahu ke které je účetní jednotkou.

# ČÁST TŘETÍ

# ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

## Hlava I

## Zásady pro sestavení účetní závěrky

### Díl 1

### Zásada věrného a poctivého zobrazení

§ 64

**Věrné a poctivé zobrazení**

(1) Účetní závěrka musí podávat věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace.

*CELEX 320013L0034*

(2) Zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace může být věrné a poctivé jen tehdy, pokud věrně zobrazuje dopady transakcí a jiných událostí v souladu s vymezením prvků účetní závěrky a s požadavky na způsobilost k jejich vykázání.

§ 65

**Naplnění věrného a poctivého zobrazení**

(1) Má se za to, že účetní závěrka podává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace, pokud při jejím sestavení

byly účetní metody zvoleny a použity v souladu s účetními předpisy a tyto metody jsou popsány v příloze účetních výkazů.

(2) Nepostačuje-li postup podle účetních předpisů k věrnému a poctivému zobrazení, účetní jednotka v příloze účetních výkazů uvede doplňující informace potřebné ke splnění tohoto požadavku.

*CELEX 32013L0034*

(3) Dojde-li účetní jednotka ve zcela výjimečných případech k tomu, že postup podle účetních předpisů je v rozporu se zásadou věrného a poctivého zobrazení, takový postup nepoužije. Účetní jednotka v takovém případě použije k naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení vhodnou účetní metodu. V příloze účetních výkazů uvede důvody nepoužití tohoto postupu a vysvětlí jeho dopady na účetní informace.

*CELEX 32013L0034*

Díl 2

## Ostatní zásady pro sestavení účetní závěrky

§ 66

### Předpoklad trvání účetní jednotky

(1) Účetní jednotka vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, ledaže je jejím záměrem tuto činnost ukončit nebo je zřejmé, že v ní nebude moci pokračovat.

*CELEX 32013L0034*

(2) Pokud je záměrem účetní jednotky ukončit činnost nebo je zřejmé, že v ní nebude moci pokračovat, účetní jednotka

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

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

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

(5) Dohlednou budoucností se pro účely účetnictví rozumí období, pro které jsou dostupné informace relevantní pro budoucí činnost účetní jednotky, nejméně však 12 měsíců ode dne sestavení účetní závěrky.

§ 67

### Akruálnost

V účetní závěrce se zobrazuje dopad transakce nebo jiné události, které nastaly v účetním období, za které se účetní závěrka sestavuje, bez ohledu na to,

a) kdy nastává peněžní tok související s danou transakcí nebo událostí,

b) kdy se účetní jednotka o dané transakci nebo události dozvěděla,
c) zda je zobrazovaný dopad dané transakce nebo události konečný,
d) zda lze zobrazovaný dopad dané transakce nebo události pouze odhadovat.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

§ 68

**Významnost**

(1) Pro zobrazení dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace v účetní závěrce nemusí účetní jednotka použít účetní metodu původně vyžadovanou účetním předpisem a může použít účetním předpisem stanovenou náhradní účetní metodu, pokud by

a) použití účetní metody původně vyžadované účetním předpisem vedlo k poskytnutí nevýznamné účetní informace a
b) náklady na použití účetní metody původně vyžadované účetním předpisem byly zjevně nepřiměřeně vysoké vzhledem k přínosům pro externího uživatele.

*CELEX 32013L0034*

(2) Významnou je taková účetní informace, o které lze rozumně předpokládat, že by její opomenutí nebo nesprávné, neúplné nebo zkreslené uvedení mělo vliv na rozhodnutí externího uživatele. Významnost účetní informace se posuzuje samostatně i v souvislosti s ostatními účetními informacemi uvedenými v téže účetní závěrce.

*CELEX 32013L0034*

(3) V případě účetní jednotky veřejného sektoru je významnou každá účetní informace s výjimkou té, která nepřekračuje hranici významnosti.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) náhradní účetní metody podle odstavce 1 a
b) hranici významnosti nebo způsob jejího stanovení tak, aby o účetní informaci, která hranici významnosti nepřekračuje, bylo možné rozumně předpokládat, že by její opomenutí nebo nesprávné, neúplné nebo zkreslené uvedení nemělo vliv na rozhodnutí externího uživatele.

§ 69

**Zákaz kompenzace**

(1) Jednotlivé položky účetních výkazů se vykazují bez jejich vzájemné kompenzace. To neplatí, pokud vzájemná kompenzace odráží ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti.

*CELEX 32013L0034*

(2) Pokud účetní jednotka vzájemně kompenzuje položky účetních výkazů, uvede v příloze účetních výkazů výši těchto položek před jejich vzájemnou kompenzací, je-li taková účetní informace relevantní.

*CELEX 32013L0034*

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou případy, kdy vzájemná kompenzace odráží ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti a kdy je uvedení výše položek účetních výkazů v příloze účetních výkazů před jejich vzájemnou kompenzací relevantní.

§ 70

**Bilanční kontinuita**

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

*CELEX 32013L0034*

Hlava II

**Účetní metoda a účetní odhad**

Díl 1

**Vymezení a použití účetní metody a účetního odhadu**

§ 71

**Vymezení účetní metody**

(1) Účetní metodou se rozumí pravidla, která stanoví postup vedoucí k zobrazení dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace v účetní závěrce nebo která účetní jednotka za tímto účelem vytváří. Účetní metoda stanoví zejména podmínky způsobilosti prvků účetní závěrky k vykázání, postup jejich prvotního a následného ocenění nebo určení jejich výše, způsob jejich vykázání v účetní závěrce a uvádění informací o nich v příloze účetních výkazů.

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

(2) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou účetní metody vedoucí k naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace.

§ 72

**Stálost účetních metod**

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

a) tak stanoví účetní předpis, nebo
b) tím lépe naplní zásadu věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

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

(3) Pokud účetní jednotka postupuje podle odstavce 1 nebo 2, uvede v příloze účetních výkazů informace o provedených změnách a jejich odůvodnění.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

§ 73

**Použití účetní metody**

(1) Při volbě účetní metody účetní jednotka zohlední ekonomickou podstatu transakce nebo jiné události.

(2) Související transakce nebo jiné události se pro účely odstavce 1 posuzují podle jejich společného účelu a v jejich vzájemné souvislosti.

(3) Pro zobrazení dopadu transakcí a jiných událostí s obdobnou ekonomickou podstatou účetní jednotka používá obdobné účetní metody.

§ 74

**Analogie účetní metody**

(1) Není-li pro zobrazení dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace v účetní závěrce účetní metoda stanovena účetním předpisem, postupuje účetní jednotka podle účetní metody stanovené pro zobrazení dopadu transakce nebo jiné události s obdobnou ekonomickou podstatou.

(2)Není-li účetní metoda pro zobrazení dopadu transakce nebo jiné události s obdobnou ekonomickou podstatou stanovena, zvolí si účetní jednotka takovou účetní metodu, která povede k naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace, přičemž může vzít do úvahy účetní metody upravené mezinárodními účetními standardy.

§ 75

**Neproveditelnost účetní metody**

(1) Pro zobrazení dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace v účetní závěrce nemusí účetní jednotka použít účetní metodu původně vyžadovanou účetním předpisem, jejíž použití by bylo prakticky neproveditelné, a může použít účetním předpisem stanovenou náhradní účetní metodu. Účetní jednotka tento postup popíše v příloze účetních výkazů.

(2) Použití účetní metody je prakticky neproveditelné, pokud účetní jednotka není schopna účetní metodu použít ani při vynaložení veškerého úsilí, které po ní lze rozumně požadovat.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) případy, kdy je použití účetní metody původně vyžadované účetním předpisem prakticky neproveditelné, a
b) náhradní účetní metody, které zohlední důvody neproveditelnosti použití původně vyžadovaných účetních metod.

§ 76

**Účetní odhad**

(1) Účetním odhadem je úsudek ohledně nejistého dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace.

(2) Účetní odhad se může týkat zejména

a) určení způsobilosti prvku účetní závěrky k vykázání,
b) klasifikace prvku účetní závěrky, nebo
c) ocenění aktiva nebo dluhu.

(3) Při účetním odhadu účetní jednotka vychází z nejlepších informací dostupných k okamžiku sestavení účetní závěrky.

(4) Účetní odhad není účetní metodou.

Díl 2

**Změna účetní metody a účetního odhadu, oprava chyby a následné události**

§ 77

**Změna účetní metody a oprava chyby**

(1) Opravu chyby v účetní závěrce sestavené za předcházející účetní období, změnu účetní metody nebo změnu uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů účetní jednotka zohlední retrospektivně.

(2) Retrospektivním zohledněním opravy chyby v účetní závěrce sestavené za předcházející účetní období, změny účetní metody nebo změny uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů je postup, při kterém účetní jednotka

a) sestaví účetní závěrku za účetní období, ve kterém byla tato chyba zjištěna nebo tato změna nastala, tak, jako by účetní závěrka za předcházející účetní období tuto chybu neobsahovala nebo jako by nová účetní metoda nebo uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů byly použity i v předcházejících účetních obdobích,
b) uvede v příloze účetních výkazů, že provedla úpravu podle písmene a), a popíše v ní její dopad a
c) účetní závěrku sestavenou za předcházející účetní období neupraví.

(3) Chybou se pro účely účetnictví rozumí stav, kdy účetní závěrka

a) neposkytuje účetní informaci, kterou poskytovat má, nebo
b) poskytuje nesprávnou, neúplnou nebo zkreslenou účetní informaci.

(4) Změnu účetní metody v důsledku změny účetního předpisu účetní jednotka nezohlední retrospektivně, pokud účetní předpis stanoví v návaznosti na novou účetní metodu jiný postup.

(5)Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnosti postupu podle odstavce 2.

(6)Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup v případech podle odstavce 4, pokud by retrospektivní zohlednění bylo nepřiměřeně náročné.

§ 78

**Změna účetního odhadu**

(1) Změnou účetního odhadu je změna úsudku ohledně nejistého dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace v důsledku nové skutečnosti nebo nové informace.

(2) Změnu účetního odhadu zohlední účetní jednotka prospektivně.

(3) Prospektivním zohledněním změny účetního odhadu je jeho zohlednění v

a) účetním období, ve kterém k této změně došlo, a
b) účetních obdobích následujících po účetním období podle písmene a), pokud se týká prvků účetních závěrek sestavených za tato účetní období.

(4) Změnou účetního odhadu není, pokud při účetním odhadu byla informace dostupná k okamžiku sestavení účetní závěrky použita nesprávně. V takovém případě účetní jednotka použije postup pro opravu chyby.

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější postup prospektivního zohlednění změny účetního odhadu včetně dopadu na oceňování aktiv a dluhů.

§ 79

**Následné události**

(1) Následnou událostí se pro účely účetnictví rozumí transakce nebo jiná událost, které nastaly mezi okamžikem, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, a okamžikem jejího sestavení.

(2) Při sestavení účetní závěrky účetní jednotka zohlední upravující následnou událost. Upravující následnou událostí se pro účely účetnictví rozumí následná událost, ze které vyplývá informace o skutečnosti existující k okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

(3) Mění-li se v důsledku upravující následné události účetní odhad, za účetní období, ve kterém došlo ke změně účetního odhadu, se považuje účetní období, za které se sestavuje účetní závěrka podle odstavce 1.

(4) Účetní jednotka uvede v příloze účetních výkazů informaci o významné neupravující následné události. Neupravující následnou událostí je následná událost, ze které vyplývá informace o skutečnosti, která vznikla po okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnosti

a) klasifikace následných událostí na upravující a neupravující,
b) zohlednění upravujících následných událostí v účetní závěrce,
c) uvedení informací o významné neupravující následné události v příloze účetních výkazů.

Hlava III

**Obsah, struktura a podoba účetní závěrky**

§ 80

**Vymezení účetní závěrky**

(1) Účetní závěrku tvoří účetní výkazy a příloha účetních výkazů.

(2) Účetními výkazy jsou

a) rozvaha, která poskytuje účetní informace o finanční situaci k okamžiku, ke kterému se sestavuje,
b) výkaz výsledku hospodaření, který poskytuje účetní informace o finanční výkonnosti za období, za které se sestavuje,
c) výkaz peněžních toků, který poskytuje účetní informace o změnách finanční situace týkající se peněz a peněžních ekvivalentů za období, za které se sestavuje, a
d) výkaz změn vlastního kapitálu, který poskytuje účetní informace o změnách finanční situace s dopadem na vlastní kapitál za období, za které se sestavuje.

*CELEX 32013L0034*

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější obsah a náležitosti účetních výkazů a uspořádání a obsahové vymezení jejich položek.

§ 81

**Příloha účetních výkazů**

(1) Příloha účetních výkazů obsahuje účetní informace vysvětlující a doplňující účetní výkazy tak, aby účetní závěrka věrně a poctivě zobrazovala finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace.

(2) Příloha účetních výkazů obsahuje také informace o

a) podmíněných aktivech a podmíněných dluzích a
b) nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů v případě účetní jednotky, která není povinna vyhotovit zprávu vedení.

*CELEX 32013L0034*

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější obsah, náležitosti a uspořádání přílohy účetních výkazů.

§ 82

**Informace vyžadované jiným právním předpisem**

(1) Vyžaduje-li jiný právní předpis uvedení informací v účetní závěrce nad rámec účetních předpisů nebo jejich připojení k účetní závěrce, tyto informace účetní jednotka uvede

a) ve zvláštní části zprávy vedení, nebo
b) v samostatném dokumentu připojeném k účetní závěrce, není-li zpráva vedení vyhotovována.

(2) V dokumentu podle odstavce 1 písm. b) se uvede, že informace vyžadované jiným právním předpisem nejsou součástí účetní závěrky a na základě kterého právního předpisu jsou v tomto dokumentu uvedeny.

§ 83

**Náležitosti účetní závěrky**

(1) Účetní závěrka obsahuje

a) identifikační údaje účetní jednotky, kterými jsou
   1. obchodní firma, název, označení nebo jméno,
   2. adresa sídla a

3. identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno, a informace o zápisu do veřejného rejstříku nebo do jiné evidence, včetně oddílu a vložky,

b) předmět činnosti účetní jednotky, případně účel, pro který byla ustavena, a právní formu účetní jednotky,
c) označení účetní závěrky jako individuální nebo konsolidované, sestavuje-li účetní jednotka konsolidovanou účetní závěrku,
d) období, za které se účetní závěrka sestavuje,
e) účetní předpisy, na jejichž základě je účetní závěrka sestavena,
f) datum sestavení účetní závěrky,
g) prohlášení osoby odpovědné za účetní výkaznictví s uvedením jejího jména a funkce o tom, že účetní závěrka v souladu s účetními předpisy věrně a poctivě zobrazuje finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky,
h) podpis osoby odpovědné za účetní výkaznictví a datum jejího podpisu.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32017L1132*

(2) Účetní závěrka nemusí obsahovat prohlášení osoby odpovědné za účetní výkaznictví, pokud je obsahem jiného dokumentu, se kterým je účetní závěrka předkládána ke schválení orgánu účetní jednotky k tomu příslušnému podle jiného právního předpisu a který je zveřejňován společně s účetní závěrkou.

§ 84

**Osoba odpovědná za účetní výkaznictví**

(1) Osobou odpovědnou za účetní výkaznictví je u účetní jednotky, která je

a) fyzickou osobou, tato fyzická osoba,
b) právnickou osobou nebo nemá právní osobnost, orgán nebo osoba, o kterých tento nebo jiný zákon stanoví, že zajišťují plnění povinností souvisejících s účetnictvím.

(2) Není-li u účetní jednotky, která je právnickou osobou, stanoven orgán ani osoba podle odstavce 1 písm. b), osobou odpovědnou za účetní výkaznictví je orgán nebo osoba, které jsou na základě tohoto nebo jiného zákona nebo zakladatelského právního jednání pověřeny jednat za tuto účetní jednotku.

§ 85

**Účetní závěrka v elektronické podobě**

(1) Sestavuje-li účetní jednotka účetní závěrku v elektronické podobě, osoba odpovědná za účetní výkaznictví ji podepisuje uznávaným elektronickým podpisem.

(2) Účetní závěrku účetní jednotka, která vyhotovuje zprávu o udržitelnosti, sestavuje v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language.

Hlava IV

**Časová hlediska sestavení účetní závěrky**

§ 86

**Sestavení účetních výkazů**

(1) Rozvaha se sestavuje k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

(2) Účetní výkazy s výjimkou rozvahy se sestavují za období, za které se účetní závěrka sestavuje.

(3) Okamžikem, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, je konec období, za které se účetní závěrka sestavuje.

§ 87

**Okamžik sestavení účetní závěrky**

(1) Účetní závěrka je sestavena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví.

(2) Okamžikem sestavení se účetní závěrka stává způsobilou ke zpřístupnění externímu uživateli.

§ 88

**Zákaz změny účetní závěrky a její opakované sestavení**

(1) Sestavenou účetní závěrku nelze změnit.

(2) Obsahuje-li sestavená účetní závěrka významnou chybu, nahradí ji účetní jednotka novou účetní závěrkou, pokud dosud nebyla schválena orgánem účetní jednotky k tomu příslušným podle jiného právního předpisu.

(3) Nahradí-li účetní jednotka sestavenou účetní závěrku novou účetní závěrkou, informuje o této skutečnosti každého, komu původní účetní závěrku poskytla.

(4) K nahrazené účetní závěrce se nepřihlíží. Byla-li tato účetní závěrka zveřejněna nebo uveřejněna, účetní jednotka bezodkladně po sestavení nové účetní závěrky zveřejní nebo uveřejní informaci o tom, že účetní závěrka je nahrazena novou účetní závěrkou a že k nahrazené účetní závěrce se nepřihlíží. Ustanovení o informaci o významné chybě v účetní závěrce se nepoužijí.

Hlava V

**Řádná a mezitímní účetní závěrka**

§ 89

**Řádná účetní závěrka**

Řádná účetní závěrka se sestavuje za účetní období, a to za

a) individuální účetní období, jde-li o řádnou individuální účetní závěrku,
b) konsolidační účetní období, jde-li o řádnou konsolidovanou účetní závěrku.

§ 90

**Mezitímní účetní závěrka**

(1) Mezitímní účetní závěrka se sestavuje za část účetního období. Tato část účetního období počíná začátkem účetního období a končí okamžikem, ke kterému se tato účetní závěrka sestavuje.

(2) Mezitímní účetní závěrka se jako mezitímní označí.

(3) Ustanovení o účetní závěrce se na mezitímní účetní závěrku použijí s přihlédnutím k povaze této závěrky a účelu, pro který je sestavována; účetním obdobím se v takovém případě rozumí období, za které je sestavována mezitímní účetní závěrka.

(4) Mezitímní účetní závěrku nemusí tvořit účetní výkaz, neobsahuje-li vzhledem k povaze této účetní závěrky a účelu, pro který je sestavována, relevantní účetní informace; to neplatí pro rozvahu.

(5) Mezitímní účetní závěrku nelze sestavit, pokud není sestavena řádná účetní závěrka za bezprostředně předcházející účetní období.

(6) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) požadavky na mezitímní účetní závěrku sestavovanou jednorázově nebo pravidelně,
b) případy, ve kterých účetní výkazy neobsahují relevantní informace vzhledem k povaze mezitímní účetní závěrky a účelu, pro který je sestavována.

## Hlava VI

## Individuální účetní závěrka a zahajovací rozvaha

### § 91

### Povinnost sestavit individuální účetní závěrku

(1) Účetní jednotka sestavuje a zveřejňuje řádnou individuální účetní závěrku.

(2) Mezitímní individuální účetní závěrku účetní jednotka sestaví, pokud tak stanoví tento nebo jiný zákon, nebo se tak rozhodne.

### § 92

### Zahajovací rozvaha

(1) Účetní jednotka sestavuje ke dni, ve kterém se stala účetní jednotkou, zahajovací rozvahu a její přílohu.

(2) Zahajovací rozvaha poskytuje účetní informace o finanční situaci účetní jednotky k začátku dne, ke kterému se sestavuje. Příloha zahajovací rozvahy je její nedílnou součástí a obsahuje účetní informace vysvětlující a doplňující zahajovací rozvahu.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější obsah zahajovací rozvahy a uspořádání a obsahové vymezení jejích položek a obsah její přílohy.

### § 93

### Mezitímní individuální účetní závěrka při přeměně

(1) Účetní jednotka zúčastněná na přeměně sestavuje mezitímní individuální účetní závěrku za část účetního období, která končí dnem bezprostředně předcházejícím

a) rozhodnému dni,
b) dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, pokud se neurčuje rozhodný den.

(2) Mezitímní účetní závěrku podle odstavce 1 účetní jednotka zveřejňuje.

(3) Mezitímní účetní závěrku podle odstavce 1 účetní jednotka nesestavuje, pokud k témuž okamžiku sestavuje řádnou individuální účetní závěrku.

§ 94

**Zahajovací rozvaha při přeměně**

(1) Účetní jednotka zúčastněná na přeměně, která při přeměně nezaniká, sestavuje zahajovací rozvahu

a) k rozhodnému dni,
b) ke dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, pokud se neurčuje rozhodný den.

(2) Účetní jednotka v příloze zahajovací rozvahy podle odstavce 1 uvede také informaci o

a) tom, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z bezprostředně předcházející individuální účetní závěrky té které účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo, a
b) způsobu a postupu ocenění položek podle písmene a).

(3) Zahajovací rozvahu podle odstavce 1 a její přílohu účetní jednotka zveřejňuje.

§ 95

**Zvláštní ustanovení o individuální účetní závěrce některých účetních jednotek**

(1) Individuální účetní závěrku nemusí tvořit výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu, pokud jde o účetní závěrku

a) malé nebo mikro účetní jednotky,
b) účetní jednotky, která není obchodní společností.

*CELEX 32013L0034*

(2) Výjimka podle odstavce 1 se nepoužije, pokud výkaz peněžních toků nebo výkaz změn vlastního kapitálu vzhledem k činnosti účetní jednotky obsahují významné informace.

(3) Individuální účetní závěrku nemusí tvořit příloha účetních výkazů, pokud jde o účetní závěrku

a) mikro účetní jednotky, která následně neoceňuje reálnou hodnotou a nemá
   1. aktiva zatížená zástavním právem,
   2. podmíněné dluhy,
   3. pohledávky za členy svých orgánů a
   4. vlastní akcie ani jiné vlastní podíly,
b) účetní jednotky, která je fyzickou osobou nezapsanou v obchodním rejstříku.

*CELEX 32013L0034*

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou případy, ve kterých výkaz peněžních toků nebo výkaz změn vlastního kapitálu vzhledem k činnosti účetní jednotky obsahují významné informace.

§ 96

**Zvláštní ustanovení o účetní závěrce účetní jednotky veřejného sektoru**

(1) Účetní závěrku účetní jednotky veřejného sektoru netvoří výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu.

(2) Příloha účetních výkazů účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru obsahuje také

a) informace o skutečnostech, které mají významný dopad na budoucí peněžní toky, nejsou

uvedeny jinde v účetní závěrce a nemají opakující se charakter, a

b) vysvětlující informace pro účely schvalování účetní závěrky, je-li její schválení požadováno jiným právním předpisem.

*CELEX 32011L0085*

*CELEX 32024L1265*

(3) Účetní jednotka veřejného sektoru, jejíž účetní závěrka podléhá podle jiného právního předpisu schválení, poskytne součinnost potřebnou pro posouzení účetní závěrky osobám zúčastněným na jejím schvalování. Účetní jednotka veřejného sektoru informaci o schválení nebo neschválení schvalované účetní závěrky předá do centrálního systému účetních informací státu.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) postup schvalování účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru podléhajících schválení orgánem účetní jednotky nebo orgánem schvalující účetní jednotky, včetně lhůt a zajištění součinnosti při tomto postupu,
b) náležitosti informace o schválení nebo neschválení účetní závěrky a
c) způsob předání informace podle písmene b) do centrálního systému účetních informací státu.

Hlava VII

## Konsolidovaná účetní závěrka

§ 97

### Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku

(1) Mateřská účetní jednotka sestavuje a zveřejňuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 31986L0635*

*CELEX 31991L0674*

(2) Mezitímní konsolidovanou účetní závěrku mateřská účetní jednotka sestavuje, pokud tak stanoví tento nebo jiný zákon, nebo se tak rozhodne.

§ 98

### Obecná výjimka z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku

Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku, pokud

a) je konsolidační celek malým konsolidačním celkem, nebo
b) všechny dceřiné účetní jednotky
   1. jsou z hlediska konsolidačního celku jednotlivě i v úhrnu nevýznamné, nebo
   2. nemusí být zahrnuté do konsolidované účetní závěrky.

*CELEX 32013L0034*

§ 99

**Výjimka z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku při konsolidaci nadřazenou účetní jednotkou**

(1) Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku také tehdy, pokud

a) mateřská účetní jednotka a její dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce jí nadřazené účetní jednotky,
b) nadřazená účetní jednotka sestaví řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotoví konsolidovanou zprávu vedení podle účetních předpisů nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu,
c) mateřská účetní jednotka není účetní jednotkou veřejného zájmu, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
d) mateřská účetní jednotka zveřejní ve lhůtě pro zveřejnění své řádné konsolidované účetní závěrky řádnou konsolidovanou účetní závěrku sestavenou nadřazenou účetní jednotkou, konsolidovanou zprávu vedení vyhotovenou nadřazenou účetní jednotkou a zprávu auditora o jejich ověření,
e) mateřská účetní jednotka v příloze účetních výkazů své řádné individuální účetní závěrky uvede
   1. údaj o tom, že jí nevznikla povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení, a
   2. identifikační údaje nadřazené účetní jednotky a
f) členové mateřské účetní jednotky odlišní od nadřazené účetní jednotky
   1. schválili nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního účetního období, že povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení nevzniká, má-li nadřazená účetní jednotka v mateřské účetní jednotce alespoň 90% podíl na základním kapitálu; ke schválení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny těchto členů, nebo
   2. společně mající alespoň 10% podíl na základním kapitálu mateřské účetní jednotky nepožádali o splnění povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení mateřskou účetní jednotku nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního účetního období, má-li nadřazená účetní jednotka v mateřské účetní jednotce méně než 90% podíl na základním kapitálu.

*CELEX 320013L0034*

(2) Pro účely odstavce 1 písm. b) nemusí být součástí konsolidované zprávy vedení zpráva o udržitelnosti.

(3) Pro účely odstavce 1 písm. f) se nepřihlíží k podílům na základním kapitálu mateřské účetní jednotky, kterými disponuje člen statutárního orgánu nebo člen kontrolního orgánu této mateřské účetní jednotky.

*CELEX 320013L0034*

(4) Rovnocenným plněním povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu je

a) plnění těchto povinností

1. způsobem, který je v souladu s předpisem Evropské unie upravujícím roční účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a související zprávy některých forem podniků[5] s výjimkou ustanovení týkajících se podávání zpráv o udržitelnosti,
2. způsobem upraveným mezinárodními účetními standardy, nebo
3. způsobem, který je podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí[6] srovnatelný se způsoby podle bodů 1 a 2, a

b) plnění povinnosti auditu účetní závěrky podle právního předpisu státu, podle jehož právních předpisů je nadřazená účetní jednotka ustavena.

*CELEX 320013L0034*

§ 100

**Výjimka z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku neziskových účetních jednotek**

(1) Mateřská účetní jednotka, která je neziskovou účetní jednotkou, není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku, pokud

a) má pouze jednu dceřinou účetní jednotku a nemá s ní významné obchodní vztahy a transakce, nebo
b) není zapsaná ve veřejném rejstříku.

(2) Mateřská účetní jednotka, která podle odstavce 1 nesestaví řádnou konsolidovanou účetní závěrku, popíše vztahy s dceřinou účetní jednotkou v příloze účetních výkazů své řádné individuální účetní závěrky.

§ 101

**Dceřiná účetní jednotka nezahrnutá do konsolidované účetní závěrky**

(1) Mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidované účetní závěrky dceřinou účetní jednotku, pokud

a) ve zcela výjimečných případech nelze údaje týkající se této dceřiné účetní jednotky nezbytné pro sestavení konsolidované účetní závěrky získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez toho, že by jejich získání vedlo k prodlení se sestavením této účetní závěrky,
b) podíl v dceřiné účetní jednotce je určen výhradně k následnému prodeji,
c) závažná a dlouhodobá omezení podstatným způsobem brání mateřské účetní jednotce v uplatňování jejího vlivu na činnost dceřiné účetní jednotky, nebo
d) je tato dceřiná účetní jednotka z hlediska konsolidačního celku sama i v úhrnu s ostatními dceřinými účetními jednotkami nevýznamná.

*CELEX 32013L0034*

(2) Má se za to, že podíl v dceřiné účetní jednotce je určen výhradně k následnému prodeji, pokud lze důvodně předpokládat, že k prodeji dojde do 12 měsíců od jeho nabytí.

---

[5] 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, v platném znění.

[6] Nařízení Komise (ES) č. 1569/2007 ze dne 21. prosince 2007, kterým se zavádí mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí v souladu se směrnicemi Evropského parlamentu a Rady 2003/71/ES a 2004/109/ES, v platném znění.

§ 102

**Dceřiná účetní jednotka nezahrnutá do konsolidované účetní závěrky neziskové mateřské účetní jednotky**

(1) Mateřská účetní jednotka, která je neziskovou účetní jednotkou, nemusí zahrnout do konsolidované účetní závěrky dceřinou účetní jednotku, pokud je tato dceřiná účetní jednotka

a) neziskovou účetní jednotkou nebo její zahraniční obdobou a mateřská účetní jednotka v ní neovlivňuje provozní záležitosti, nebo
b) evidovanou právnickou osobou podle zákona o církvích a náboženských společnostech.

(2) Platí, že k ovlivnění provozních záležitostí dochází, pokud

a) mateřská účetní jednotka pravidelně využívá právo jmenovat nebo odvolat členy statutárního orgánu nebo osoby v obdobném postavení u dceřiné účetní jednotky, kteří v tomto orgánu nebo v obdobném vedoucím orgánu disponují většinou hlasů,
b) členové statutárního orgánu nebo osoby v obdobném postavení u dceřiné účetní jednotky, kteří jsou současně členy orgánů nebo zaměstnanci mateřské účetní jednotky nebo osoby blízké těmto členům nebo zaměstnancům, v tomto statutárním orgánu nebo v jiném obdobném orgánu disponují většinou hlasů,
c) hodnocení vedení mateřské účetní jednotky je odvozeno zcela nebo částečně od hospodaření mateřské a dceřiné účetní jednotky jako celku, nebo
d) mateřská účetní jednotka z podstatné části zajišťuje provozní financování dceřiné účetní jednotky nebo o něm rozhoduje.

§ 103

**Vymezení konsolidované účetní závěrky**

Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje mateřská účetní jednotka za konsolidační celek tak, jako by mateřská účetní jednotka a dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky představovaly jednu účetní jednotku.

*CELEX 320013L0034*

§ 104

**Metoda plné konsolidace**

(1) Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje mateřská účetní jednotka metodou plné konsolidace.

(2) Metodou plné konsolidace se finanční situace, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace dceřiných účetních jednotek zahrnují do konsolidované účetní závěrky, a to v plném rozsahu.

*CELEX 320013L0034*

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup sestavení konsolidované účetní závěrky metodou plné konsolidace.

§ 105

**Zdroje informací pro sestavení konsolidované účetní závěrky**

(1) Při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky mateřská účetní jednotka vychází z

a) řádné individuální účetní závěrky mateřské nebo dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku,
b) mezitímní individuální účetní závěrky mateřské nebo dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku sestavené ke konci konsolidačního účetního období, pokud se konec individuálního účetního období této účetní jednotky liší o více než 3 měsíce od konce konsolidačního účetního období.

*CELEX 320013L0034*

(2) Vychází-li mateřská účetní jednotka při sestavení konsolidované účetní závěrky z individuální účetní závěrky, která nebyla sestavena za období odpovídající konsolidačnímu účetnímu období, konsolidovanou účetní závěrku upraví o rozdíly z toho vyplývající.

*CELEX 32013L0034*

(3) Při postupu podle odstavců 1 a 2 mateřská účetní jednotka provede takové úpravy, aby konsolidovaná účetní závěrka byla sestavena na základě jednotných účetních metod.

*CELEX 320013L0034*

Hlava VIII

## Konsolidovaná účetní závěrka České republiky

§ 106

### Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku České republiky

Konsolidovanou účetní závěrku České republiky sestavuje Ministerstvo financí za jednotky zahrnuté do konsolidace státu.

§ 107

### Vymezení jednotek zahrnutých do konsolidace státu

(1) Jednotkou zahrnutou do konsolidace státu je

a) konsolidovaná jednotka výkaznictví státu, kterou je
   1. účetní jednotka veřejného sektoru,
   2. městská část hlavního města Prahy,
   3. dceřiná účetní jednotka výkaznictví státu,
b) společně ovládaná účetní jednotka výkaznictví státu,
c) přidružená účetní jednotka výkaznictví státu.

*CELEX 32011L0085*

*CELEX 32024L1265*

(2) Spravující jednotkou je

a) účetní jednotka veřejného sektoru, pokud je
   1. správcem rozpočtové kapitoly podle zákona o rozpočtových pravidlech,
   2. územním samosprávným celkem, nebo
   3. dobrovolným svazkem obcí,
b) městská část hlavního města Prahy.

(3) Dceřinou účetní jednotkou výkaznictví státu je účetní jednotka, pokud

a) není účetní jednotkou veřejného sektoru,
b) splňuje kritérium významnosti pro zahrnutí do konsolidace státu a

c) po celé konsolidační účetní období České republiky
   1. je účetní jednotkou ovládanou, zřízenou nebo založenou spravující jednotkou,
   2. v ní spravující jednotka plní funkci zakladatele nebo zřizovatele, nebo
   3. se v ní spravující jednotka sama nebo s jinou konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu podílí na hlasovacích právech v součtu z více než 50 %.

(4) Společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu je účetní jednotka, pokud

a) není konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu,
b) splňuje kritérium významnosti pro zahrnutí do konsolidace státu a
c) je po celé konsolidační účetní období České republiky ovládána spravující jednotkou jen společně s jinou účetní jednotkou, která není konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu, a toto ovládání je podmíněno jejich vzájemnou shodou.

(5) Přidruženou účetní jednotkou výkaznictví státu je účetní jednotka, pokud

a) není konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu,
b) není společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu,
c) splňuje kritérium významnosti pro zahrnutí do konsolidace státu a
d) po celé konsolidační účetní období České republiky se v ní spravující jednotka sama nebo s jinou konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu podílí na hlasovacích právech v součtu alespoň z 20 %.

(6) Kritérium významnosti pro zahrnutí do konsolidace státu je splněno, pokud je splněna alespoň jedna z těchto podmínek:

a) aktiva celkem nad 600 000 000 Kč,
b) výnosy za účetní období nad 1 200 000 000 Kč.

(7) Splňuje-li účetní jednotka v jednom účetním období kritérium významnosti pro zahrnutí do konsolidace státu, platí, že splňuje toto kritérium i 2 následující účetní období.

§ 108

**Vymezení konsolidované účetní závěrky České republiky**

(1) Konsolidovanou účetní závěrku České republiky tvoří

a) účetní výkazy a
b) příloha účetních výkazů, která vysvětluje a doplňuje účetní informace poskytnuté účetními výkazy a uvádí informace o podmíněných aktivech a podmíněných dluzích.

(2) Účetními výkazy, které tvoří konsolidovanou účetní závěrku České republiky, jsou

a) rozvaha České republiky, v níž Ministerstvo financí uvede položky aktiv, dluhů a vlastního kapitálu k poslednímu dni konsolidačního účetního období České republiky a k poslednímu dni bezprostředně předcházejícího konsolidačního účetního období, a
b) výkaz výsledku hospodaření České republiky, v němž Ministerstvo financí uvede položky za konsolidační účetní období České republiky a položky za bezprostředně předcházející konsolidační účetní období České republiky.

(3) Konsolidovaná účetní závěrka České republiky vychází z

a) údajů z řádné individuální účetní závěrky jednotky zahrnuté do konsolidace státu, pokud tato jednotka nesestavuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku,
b) údajů z řádné konsolidované účetní závěrky jednotky zahrnuté do konsolidace státu,

c) informací, které by jednotka zahrnutá do konsolidace státu, která není účetní jednotkou, uvedla v řádné účetní závěrce podle písmene a) nebo b), pokud by ji sestavovala, a
d) dalších účetních dokumentů a údajů nezbytných pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky.

(4) Ustanovení tohoto zákona upravující náležitosti a sestavení účetní závěrky, ustanovení o konsolidované účetní závěrce a metody a způsoby konsolidovaného výkaznictví se na sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky nepoužijí.

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější obsah a náležitosti konsolidované účetní závěrky České republiky a obsahové vymezení jejích položek.

§ 109

**Poskytování účetních dokumentů a údajů pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky**

(1) Pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky poskytuje spravující jednotka Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu v rozsahu a ve lhůtách stanovených vyhláškou.

(2) Spravující jednotka oznámí své dceřiné účetní jednotce výkaznictví státu, společně ovládané účetní jednotce výkaznictví státu a přidružené účetní jednotce výkaznictví státu, že jsou uvedeny ve výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu, a to do 10 pracovních dnů ode dne uveřejnění tohoto výčtu Ministerstvem financí.

(3) Jednotka zahrnutá do konsolidace státu poskytuje Ministerstvu financí pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky účetní dokumenty nebo údaje v

a) rozsahu a ve lhůtách stanovených vyhláškou a
b) měně konsolidované účetní závěrky České republiky.

(4) Povinnost poskytnout Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu nebo účetní dokumenty a údaje pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky je splněna okamžikem předání příslušných dokumentů nebo údajů

a) do centrálního systému účetních informací státu, nebo
b) vyššímu územnímu samosprávnému celku, jde-li o účetní jednotku veřejného sektoru předávající účetní dokumenty a údaje pro potřeby účetního výkaznictví státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku.

(5) Ministerstvo financí vyzve k provedení nápravy

a) spravující jednotku, která řádně a včas neposkytla Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu,
b) jednotku zahrnutou do konsolidace státu, která řádně a včas neposkytla Ministerstvu financí účetní dokumenty nebo údaje pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky; předává-li účetní jednotka veřejného sektoru účetní dokumenty a údaje do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku, vyzve Ministerstvo financí příslušný vyšší územní samosprávný celek.

(6) Ministerstvo financí ve výzvě k provedení nápravy stanoví lhůtu k provedení nápravy, která nesmí být kratší než 10 pracovních dnů ode dne obdržení výzvy.

(7) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) rozsah údajů nezbytných pro sestavení a uveřejnění výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu a lhůty pro jejich poskytnutí a
b) rozsah účetních dokumentů a údajů poskytovaných Ministerstvu financí pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky a lhůty pro jejich poskytnutí.

§ 110

**Pomocné přehledy**

(1) Jednotka zahrnutá do konsolidace státu vyhotovuje pomocné přehledy obsahující účetní informace pro potřeby účetního výkaznictví státu, zejména pro účely monitorování a řízení veřejných financí nebo pro účely operativního řízení hospodaření a nakládání s veřejnými prostředky a pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky.

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

(2) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) výčet pomocných přehledů,
b) pomocné přehledy sestavované jednotlivými skupinami jednotek zahrnutých do konsolidace státu,
c) náležitosti pomocného přehledu, vybrané účetní informace a jejich uspořádání a
d) období, k jehož konci jednotka zahrnutá do konsolidace státu vyhotovuje pomocný přehled.

§ 111

**Poskytování účetních dokumentů a údajů účetní jednotkou veřejného sektoru**

(1) Účetní jednotka veřejného sektoru poskytuje Ministerstvu financí pro potřeby účetního výkaznictví státu účetní dokumenty a údaje ve formátu, struktuře, v rozsahu a ve lhůtách stanovených vyhláškou.

(2) Účetní jednotka veřejného sektoru poskytne na odůvodněnou žádost jiné účetní jednotce veřejného sektoru účetní dokumenty a údaje potřebné pro její účetnictví.

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

(3) Účetní dokumenty a údaje poskytované účetní jednotkou veřejného sektoru Ministerstvu financí nebo jiné účetní jednotce veřejného sektoru neobsahují informace, které podléhají utajení podle jiného právního předpisu.

(4) Účetní dokumenty a údaje předá účetní jednotka veřejného sektoru, která je obcí, dobrovolným svazkem obcí nebo příspěvkovou organizací územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí, do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím příslušného vyššího územního samosprávného celku, pokud tak tento vyšší územní samosprávný celek rozhodne. Vyšší územní samosprávný celek předá tyto účetní dokumenty a údaje do centrálního systému účetních informací státu.

(5) Předávané účetní dokumenty nebo údaje účetní jednotka

a) uchovává za podmínek stanovených vyhláškou,
b) přenáší do centrálního systému účetních informací státu způsobem stanoveným vyhláškou.

(6) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) rozsah účetních dokumentů a údajů poskytovaných Ministerstvu financí pro potřeby účetního výkaznictví státu nebo jiné účetní jednotce veřejného sektoru pro potřeby jejího účetnictví a lhůty pro jejich poskytnutí,
b) formát, strukturu a podmínky uchovávání předávaných účetních dokumentů a údajů a způsob jejich přenosu do centrálního systému účetních informací státu a
c) postup a podmínky předávání do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku.

§ 112

**Poskytování účetních dokumentů a údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu**

(1) Povinnost poskytnout Ministerstvu financí účetní dokumenty a údaje pro potřeby účetního výkaznictví státu je splněna okamžikem předání těchto dokumentů a údajů

a) do centrálního systému účetních informací státu, nebo
b) vyššímu územnímu samosprávnému celku, jde-li o účetní jednotku veřejného sektoru předávající účetní dokumenty a údaje pro potřeby účetního výkaznictví státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku.

*CELEX 32011L0085*

*CELEX 32024L1265*

(2) Ministerstvo financí vyzve k provedení nápravy

a) účetní jednotku veřejného sektoru, která řádně a včas neposkytla Ministerstvu financí účetní dokumenty a údaje pro potřeby účetního výkaznictví státu,
b) vyšší územní samosprávný celek, který řádně a včas nepředal do centrálního systému účetních informací státu účetní dokumenty a údaje účetní jednotky veřejného sektoru, která předává účetní dokumenty a údaje do centrálního systému účetních informací státu jeho prostřednictvím.

(3) Ministerstvo financí ve výzvě k provedení nápravy stanoví lhůtu k provedení nápravy, která nesmí být kratší než 10 pracovních dnů ode dne obdržení výzvy.

(4) Neobdrží-li vyšší územní samosprávný celek řádně a včas účetní dokumenty a údaje od účetní jednotky veřejného sektoru, která je předává do centrálního systému účetních informací státu jeho prostřednictvím, vyzve tuto účetní jednotku k provedení nápravy ve lhůtě, která nesmí být kratší než 5 pracovních dnů ode dne obdržení výzvy.

§ 113

**Metody konsolidace a oceňování podílů**

(1) Finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace konsolidované jednotky výkaznictví státu Ministerstvo financí v konsolidované účetní závěrce České republiky vykazuje zjednodušenou metodou plné konsolidace.

(2) Finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu, která je obchodní korporací, Ministerstvo financí v konsolidované účetní závěrce České republiky vykazuje metodou plné konsolidace.

(3) Podíl spravující jednotky ve společně ovládané účetní jednotce výkaznictví státu a v přidružené účetní jednotce výkaznictví státu Ministerstvo financí v konsolidované účetní závěrce České republiky oceňuje ekvivalenční hodnotou.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější vymezení metod konsolidace a jejich použití a postup při oceňování podílu ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce České republiky.

# ČÁST ČTVRTÁ

# ÚČETNÍ OBDOBÍ

## Hlava I

## Individuální účetní období

### § 114

### Individuální účetní období určené podle měsíců

(1) Individuálním účetním obdobím je kalendářní rok.

(2) Účetní jednotka, která není účetní jednotkou veřejného sektoru, může určit, že individuálním účetním obdobím je jiných 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců než kalendářní rok.

### § 115

### Individuální účetní období určené podle týdnů

(1) Individuálním účetním obdobím účetní jednotky, která je obchodní korporací a je zahrnuta v konsolidované účetní závěrce, může být období určené podle týdnů tak, aby co nejvíce odpovídalo 12 po sobě jdoucím kalendářním měsícům.

(2) Účetní období podle odstavce 1 trvá 52 nebo 53 týdnů.

### § 116

### Změna individuálního účetního období

(1) Účetní jednotka, jejímž individuálním účetním obdobím není podle tohoto nebo jiného zákona kalendářní rok, může měnit účetní období.

(2) Započaté individuální účetní období nelze změnit.

(3) Období mezi koncem původního individuálního účetního období a začátkem nově určeného individuálního účetního období je individuálním účetním obdobím.

### § 117

### Individuální účetní období při vzniku a zániku účetní jednotky

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

(2) Na transakce a jiné události uskutečněné na účet účetní jednotky před jejím vznikem se hledí jako na transakce a jiné události uskutečněné v prvním individuálním účetním období.

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

§ 118

**Mimořádný konec individuálního účetního období**

Individuální účetní období mimořádně končí také

a) dnem smrti fyzické osoby, která je účetní jednotkou,
b) dnem bezprostředně předcházejícím dni vstupu do likvidace,
c) dnem vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace,
d) dnem ukončení správy svěřenského fondu,
e) dnem bezprostředně předcházejícím dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku,
f) dnem bezprostředně předcházejícím dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o přeměně reorganizace v konkurs,
g) dnem, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
h) dnem bezprostředně předcházejícím dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
i) dnem bezprostředně předcházejícím dni, kterým nastanou účinky restrukturalizačního plánu,
j) dnem, kterým nastanou účinky rozhodnutí, kterým se bere na vědomí splnění reorganizačního plánu nebo jeho podstatných částí,
k) dnem, kterým nastanou účinky rozhodnutí, kterým se bere na vědomí splnění oddlužení,
l) dnem sestavení konečné zprávy o konkursu,
m) dnem bezprostředně předcházejícím dni zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku, pokud jde o změnu právní formy komanditní společnosti nebo veřejné obchodní společnosti na jinou obchodní korporaci nebo o změnu právní formy akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost.

§ 119

**Spojování individuálních účetních období**

(1) Začne-li individuální účetní období účetní jednotky v období 3 měsíců před prvním dnem bezprostředně následujícího účetního období, může být toto účetní období spojeno s tímto bezprostředně následujícím účetním obdobím.

(2) Skončí-li účetní období účetní jednotky v období 3 měsíců po posledním dni bezprostředně předcházejícího účetního období, může být toto účetní období spojeno s tímto bezprostředně předcházejícím účetním obdobím.

(3) Účetní období nelze spojit, pokud

a) první z účetních období končí mimořádně, nebo
b) jde o účetní jednotku veřejného sektoru.

Hlava II

**Konsolidační účetní období**

§ 120

**Vymezení konsolidačního účetního období**

(1) Konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky.

*CELEX 320013L0034*

(2) Mateřská účetní jednotka může určit, že konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období

a) nejvýznamnější dceřiné účetní jednotky nebo dceřiných účetních jednotek, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější, nebo
b) nejvyššího počtu dceřiných účetních jednotek se stejným individuálním účetním obdobím.

*CELEX 320013L0034*

(3) Neodpovídá-li konsolidační účetní období individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky, mateřská účetní jednotka uvede v příloze účetních výkazů konsolidované účetní závěrky tuto skutečnost a důvody, které k ní vedly.

*CELEX 320013L0034*

(4) Konsolidační účetní období nekončí dnem, kterým mimořádně končí individuální účetní období, kterému odpovídá, neurčí-li mateřská účetní jednotka jinak.

(5) Konsolidační účetní období končí dnem, ve kterém mateřská účetní jednotka přestane být účetní jednotkou.

§ 121

**Změna a spojování konsolidačního účetního období**

(1) Mateřská účetní jednotka může změnit konsolidační účetní období.

(2) Započaté konsolidační účetní období nelze změnit.

(3) Období mezi koncem původního konsolidačního účetního období a začátkem nově určeného konsolidačního účetního období je konsolidačním účetním obdobím.

(4) Ustanovení upravující spojování individuálních účetních období se při změně konsolidačního účetního období použijí obdobně.

§ 122

**Konsolidační účetní období České republiky**

Konsolidačním účetním obdobím České republiky pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky je kalendářní rok.

ČÁST PÁTÁ

**MĚNA ÚČETNICTVÍ A MĚNA VYKAZOVÁNÍ**

Hlava I

**Vymezení měny účetnictví a měny vykazování**

§ 123

**Měna účetnictví**

(1) Měnou účetnictví je měna, ve které účetní jednotka oceňuje aktiva a dluhy a ve které vyčísluje dopady transakcí a jiných událostí na finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace.

(2) Měnou účetnictví může být

a) česká měna, nebo
b) funkční měna účetní jednotky, pokud není hyperinflační.

(3) Funkční měnou je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.

(4) Měnou účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru je česká měna.

(5) Při určení funkční měny a hyperinflační měny se postupuje podle mezinárodních účetních standardů.

§ 124

**Měna vykazování**

(1) Měnou vykazování je měna, ve které se sestavuje účetní závěrka.

(2) Měnou vykazování individuální účetní závěrky je měna účetnictví.

(3) Měnou vykazování konsolidované účetní závěrky může být česká měna nebo jakákoliv měna, pokud není hyperinflační.

(4) Měnou vykazování konsolidované účetní závěrky České republiky je česká měna.

(5) Při přepočtu na měnu vykazování se postupuje podle mezinárodních účetních standardů.

(6) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnosti přepočtu hodnot uvedených v účetních dokumentech a údajů jednotek zahrnutých do konsolidace státu na českou měnu pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky.

§ 125

**Změna měny účetnictví**

(1) Změnu měny účetnictví lze učinit pouze k prvnímu dni individuálního účetního období.

(2) Je-li měnou účetnictví jiná než česká měna, nelze měnu účetnictví změnit na jinou než funkční měnu.

(3) Při změně měny účetnictví se ustanovení mezinárodních účetních standardů upravující změnu funkční měny použijí obdobně.

Hlava II

**Přepočet na měnu účetnictví**

Díl 1

**Okamžik přepočtu na měnu účetnictví**

§ 126

**Aktiva a dluhy v cizí měně**

(1) Aktivy a dluhy v cizí měně jsou aktiva a dluhy, které jsou penězi v cizí měně nebo představují pevné nebo předem stanovené budoucí peněžní toky v cizí měně.

(2) Cizí měnou se pro účely účetnictví rozumí jiná měna než měna účetnictví.

§ 127

**Přepočet na měnu účetnictví**

(1) Transakce a jiné události v cizí měně účetní jednotka přepočte na měnu účetnictví k okamžiku jejich uskutečnění.

(2) Aktiva a dluhy v cizí měně účetní jednotka přepočte na měnu účetnictví také k okamžiku, ke kterému sestavuje účetní závěrku.

Díl 2

**Kurzy pro přepočet na měnu účetnictví**

§ 128

**Kurz přepočtu na měnu účetnictví**

(1) Kurzem přepočtu na měnu účetnictví je kurz vyhlášený k cizí měně centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu.

(2) Není-li kurz k cizí měně centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví vyhlašován každý pracovní den nebo každý týden, za kurz přepočtu na měnu účetnictví lze považovat tržní kurz eura nebo amerického dolaru k cizí měně pro den přepočtu přepočítaný kurzem měny účetnictví k euru nebo americkému dolaru vyhlášeným centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu.

(3) Jde-li o přepočet cizí měny, která je měnou vykazování konsolidované účetní závěrky, v níž je účetní jednotka zahrnuta, může účetní jednotka jako kurz přepočtu na měnu účetnictví použít kurz vyhlášený k měně účetnictví pro den přepočtu centrální bankou příslušnou pro měnu vykazování konsolidované účetní závěrky.

(4) Za kurz vyhlášený k cizí měně centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro příslušný den přepočtu nebo za tržní kurz eura nebo amerického dolaru k cizí měně pro příslušný den přepočtu lze považovat takový kurz pro bezprostředně předcházející den.

§ 129

**Sjednaný kurz**

(1) V případě směny cizí měny za měnu účetnictví může být přepočet na měnu účetnictví proveden sjednaným kurzem.

(2) Sjednaným kurzem se pro účely účetnictví rozumí kurz použitý při uskutečnění směny cizí měny za měnu účetnictví.

§ 130

**Pevný kurz**

(1) Pro přepočet na měnu účetnictví může být použit pevný kurz.

(2) Pevným kurzem se pro účely účetnictví rozumí kurz přepočtu na měnu účetnictví pro první den zvoleného období pro používání pevného kurzu.

(3) Zvolené období používání pevného kurzu určí účetní jednotka a končí nejpozději posledním dnem účetního období. Zvolené období používání pevného kurzu končí také dnem bezprostředně předcházejícím dni,

a) ve kterém došlo k devalvaci nebo revalvaci měny účetnictví,
b) pro který byl vyhlášen kurz, kterým účetní jednotka nahrazuje dosud používaný pevný kurz, nebo
c) od kterého účetní jednotka přestane používat pevný kurz.

(4) Pevný kurz nelze použít pro přepočet aktiv a dluhů v cizí měně k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Díl 3

**Zvláštní případy přepočtů**

§ 131

**Měna účetnictví zahraniční pobočky**

Pro účely měny účetnictví lze na zahraniční pobočku účetní jednotky hledět jako na dceřinou účetní jednotku. Při přepočtu měny účetnictví této zahraniční pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky a vypořádání rozdílů vzniklých z tohoto přepočtu se postupuje podle mezinárodních účetních standardů.

§ 132

**Přepočet pro účely posouzení kritérií**

Je-li měnou účetnictví jiná než česká měna, vykazované hodnoty se pro účely posouzení kritérií uvedených v právních předpisech v české měně přepočtou na českou měnu kurzem vyhlášeným Českou národní bankou pro poslední den bezprostředně předcházejícího účetního období.

ČÁST ŠESTÁ

**OCEŇOVÁNÍ**

Hlava I

**Okamžik a způsoby ocenění**

§ 133

**Prvotní a následné ocenění**

(1) Oceněním se pro účely účetnictví rozumí určení účetní hodnoty aktiva nebo dluhu.

(2) Prvotním oceněním je ocenění, při kterém účetní jednotka zohledňuje transakce nebo jiné události, které vedou k pořízení aktiva, včetně jeho vytvoření nebo dokončení, nebo ke vzniku dluhu. Za tyto transakce nebo jiné události se přitom nepovažuje dodatečné zhodnocení aktiva. Takto určená účetní hodnota je prvotní účetní hodnotou.

(3) Následným oceněním na základě historických hodnot je ocenění, při kterém účetní jednotka prvotní účetní hodnotu upravuje o transakce nebo jiné události jiné než podle odstavce 2.

(4) Následným oceněním na základě aktuálních hodnot je ocenění reálnou hodnotou.

(5) Účetní jednotka následně oceňuje aktivum nebo dluh na základě historických hodnot, neoceňuje-li je následně na základě aktuálních hodnot.

§ 134

**Pořizovací výdaj**

(1) Pořizovacím výdajem je úhrn

a) nabývacího výdaje, kterým je plnění, za které je aktivum nabyto, a
b) vedlejšího pořizovacího výdaje, kterým je plnění účelně vynaložené přímo za účelem nabytí aktiva.

*CELEX 32013L0034*

(2)Vedlejším pořizovacím výdajem je také plnění účelně vynaložené přímo za účelem toho, aby

a) aktivum bylo uvedeno do stavu způsobilého k užívání, jde-li o stálé hmotné nebo nehmotné aktivum nebo investiční hmotné aktivum,
b) se aktivum dostalo na zamýšlené místo a do zamýšleného stavu, jde-li o zásoby.

(3)Pořizovací výdaj

a) stálého hmotného aktiva zahrnuje také výdaj na likvidaci, není-li tento výdaj na likvidaci důsledkem výroby zásob,
b) zásob zahrnuje také výdaj na likvidaci, není-li součástí prvotní účetní hodnoty stálého hmotného aktiva.

(4)Stavem způsobilým k užívání se pro účely účetnictví rozumí stav, kdy se aktivum nachází na místě a ve stavu umožňujícím jeho užívání způsobem zamýšleným účetní jednotkou.

(5)Výdajem na likvidaci je plnění, které je účetní jednotka povinna vynaložit na odstranění stálého hmotného aktiva a uvedení místa, na kterém se toto aktivum nachází, do původního stavu.

§ 135

**Uskutečnění pořizovacího výdaje**

(1) Nabývací výdaj, vedlejší pořizovací výdaj a výdaj na likvidaci účetní jednotka do pořizovacího výdaje zahrnuje, jsou-li uskutečněny.

(2) Výdaje podle odstavce 1 jsou uskutečněny

a) poskytnutím plnění, předchází-li poskytnutí plnění vzniku dluhu toto plnění poskytnout,
b) vznikem dluhu plnění poskytnout bez ohledu na to, zda byl tento dluh splacen, nebo
c) spotřebou nebo použitím aktiva za účelem vytvoření aktiva vlastní činností.

§ 136

**Výše pořizovacího výdaje**

(1) Výší nabývacího výdaje, vedlejšího pořizovacího výdaje a výdaje na likvidaci je

a) jmenovitá hodnota peněžního toku, jde-li o již poskytnuté peněžité plnění,
b) jmenovitá hodnota peněžního toku, jde-li o peněžité plnění se splatností do jednoho roku,
c) současná hodnota peněžního toku, jde-li o peněžité plnění se splatností delší než jeden rok,
d) reálná hodnota plnění, jde-li o nepeněžité plnění,
e) účetní hodnota spotřebovaného aktiva nebo související odpis použitého aktiva, jsou-li tato aktiva spotřebována nebo použita za účelem vytvoření aktiva vlastní činností.

(2) Výši výdajů podle odstavce 1 určuje účetní jednotka k okamžiku jejich uskutečnění.

§ 137

**Současná hodnota**

Současnou hodnotou peněžního toku se pro účely účetnictví rozumí výše současné peněžité částky, která je rovnocenná budoucímu peněžnímu toku.

§ 138

**Pořizovací hodnota dluhu**

Pořizovací hodnotou dluhu je rozdíl mezi

a) částkou peněz poskytnutých věřitelem a
b) výší plnění vynaloženého přímo za účelem vzniku nebo převzetí dluhu; při určení této výše účetní jednotka postupuje obdobně jako při určení výše pořizovacího výdaje.

§ 139

**Reálná hodnota**

(1) Reálnou hodnotou se pro účely účetnictví rozumí peněžitá částka, která by byla získána prodejem aktiva nebo zaplacena za převzetí dluhu v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu k okamžiku ocenění.

(2) Řádnou transakcí se pro účely účetnictví rozumí transakce, která nebyla uskutečněna pod nátlakem a před jejímž uskutečněním byly aktivum nebo dluh vystaveny trhu po dobu umožňující marketingové aktivity, které jsou pro podobné aktiva nebo dluhy obvyklé.

§ 140

**Ekvivalenční hodnota**

(1) Ekvivalenční hodnotou je prvotní účetní hodnota podílu v obchodní korporaci upravená o

a) změnu vlastního kapitálu této obchodní korporace připadající na tento podíl a
b) následnou úpravu rozdílu mezi prvotní účetní hodnotou podílu a vlastním kapitálem této obchodní korporace připadajícím na tento podíl k okamžiku, kdy se stal způsobilým k vykázání.

*CELEX 320013L0034*

(2) Změnou a následnou úpravou podle odstavce 1 se rozumí změna a následná úprava, které nastaly v období mezi okamžikem, ke kterému se podíl v obchodní korporaci stal způsobilým k vykázání, a okamžikem jeho následného ocenění.

(3) Vede-li postup podle odstavce 1 k zápornému výsledku, ekvivalenční hodnota je rovna nule.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnosti postupu podle odstavce 1 písm. b).

§ 141

**Naběhlá hodnota**

(1) Naběhlou hodnotou je prvotní účetní hodnota aktiva nebo dluhu

a) upravená o vzniklé úroky vypočtené na základě efektivní úrokové míry a
b) snížená o uhrazené splátky.

(2) Efektivní úrokovou mírou se pro účely účetnictví rozumí úroková míra, při které se současná hodnota peněžního toku plynoucího z aktiva nebo dluhu do jejich splatnosti nebo do změny úrokové sazby, pokud nastane dříve, rovná prvotní účetní hodnotě aktiva nebo dluhu.

(3) Rovnoměrně naběhlou hodnotou je prvotní účetní hodnota aktiva nebo dluhu zvýšená o poměrnou část rozdílu mezi jmenovitou hodnotou budoucího peněžního toku plynoucího z aktiva nebo dluhu a jeho prvotní účetní hodnotou a snížená o uhrazené splátky.

§ 142

**Fond z přecenění**

(1) Fond z přecenění je část vlastního kapitálu, která je tvořena výnosy nebo náklady z ocenění aktiva nebo dluhu vyloučenými z výsledku hospodaření za účetní období.

(2) Aktivem nebo dluhem oceňovaným do fondu z přecenění se pro účely účetnictví rozumí aktivum nebo dluh, v důsledku jejichž ocenění vznikají výnosy a náklady tvořící fond z přecenění.

(3) Při přechodném vyloučení výnosu nebo nákladu z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění se výnos nebo náklad z ocenění aktiva nebo dluhu vyjmou z fondu z přecenění v okamžiku pozbytí tohoto aktiva nebo tohoto dluhu, nestanoví-li účetní předpis jiný okamžik; při vyjmutí z fondu z přecenění tento výnos nebo náklad ovlivní výsledek hospodaření za účetní období.

(4) Za pozbytí aktiva nebo dluhu se pro účely vyjmutí výnosu nebo nákladu z fondu z přecenění nepovažuje pozbytí aktiva nebo dluhu při vkladu nebo přeměně bez tržní podstaty.

(5) Při trvalém vyloučení výnosu nebo nákladu z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění se výnos nebo náklad vyjmou z fondu z přecenění v okamžiku stanoveném účetním předpisem.

(6) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou okamžik, ve kterém se výnosy a náklady z ocenění aktiva nebo dluhu vyloučené z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění vyjmou z tohoto fondu tak, aby výsledek hospodaření za účetní období věrně zobrazoval finanční výkonnost účetní jednotky za účetní období.

Hlava II

**Prvotní ocenění**

§ 143

**Prvotní ocenění aktiv**

(1) Účetní jednotka prvotně oceňuje

a) aktivum
   1. pořizovacím výdajem, nebo

2. nabývacím výdajem, jde-li o aktivum následně oceňované reálnou hodnotou a projevuje-li se toto následné ocenění ve výsledku hospodaření za účetní období,

b) kulturní památku, sbírku muzejní povahy, předmět kulturní hodnoty a církevní stavbu
   1. pořizovacím výdajem,
   2. reálnou hodnotou, není-li pořizovací výdaj znám, nebo
   3. jednou jednotkou měny účetnictví, není-li pořizovací výdaj znám a je-li určení reálné hodnoty nepřiměřeně náročné,

c) pohledávku, jejíž vznik ovlivňuje výsledek hospodaření za účetní období,
   1. jmenovitou hodnotou peněžního toku, jde-li o peněžitou pohledávku se splatností do jednoho roku,
   2. současnou hodnotou peněžního toku, jde-li o peněžitou pohledávku se splatností delší než jeden rok,
   3. reálnou hodnotou nepeněžitého plnění, jde-li o nepeněžitou pohledávku,

d) aktivum z odložené daně výší očekávaného snížení budoucí daně z příjmů nebo jiné daně ze zisku,

e) peníze a ceniny jmenovitou hodnotou.

(2) Aktivum, které nelze prvotně ocenit jinak, účetní jednotka prvotně oceňuje

a) reálnou hodnotou, nebo
b) reálnou hodnotou zvýšenou o výdaj na likvidaci, jde-li o stálé hmotné aktivum a není-li tento výdaj na likvidaci důsledkem výroby zásob.

(3) Prvotní účetní hodnotu podílu účetní jednotka při vkladu, kterým se nezvyšuje podíl na základním kapitálu, upraví tak, jako by šlo o nabytí dalšího podílu vkladem. Obdobně upraví prvotní účetní hodnotu podílu v nástupnické účetní jednotce nebo nástupnické zahraniční účetní jednotce při přeměně, při které se zvyšuje jmění těchto nástupnických účetních jednotek, aniž by se zvyšoval podíl na základním kapitálu.

§ 144

**Prvotní ocenění dluhů**

(1) Účetní jednotka prvotně oceňuje

a) dluh reálnou hodnotou přijatého plnění,
b) peněžitý dluh z peněz poskytnutých věřitelem pořizovací hodnotou dluhu,
c) dluh z pořízení aktiv s výjimkou přijatých peněz, dluh, jehož vznik ovlivňuje výsledek hospodaření za účetní období, a dluh vzniklý bez plnění druhé strany
   1. jmenovitou hodnotou peněžního toku, jde-li o dluh se splatností do jednoho roku,
   2. současnou hodnotou peněžního toku, jde-li o dluh se splatností delší než jeden rok, nebo
   3. reálnou hodnotou nepeněžitého plnění, ke kterému je účetní jednotka povinna,
d) dluh z odložené daně výší očekávaného zvýšení budoucí daně z příjmů nebo jiné daně ze zisku.

(2) Při prvotním ocenění převzatého dluhu účetní jednotka postupuje podle odstavce 1 písm. b) nebo c) obdobně.

§ 145

**Prvotní ocenění aktiv a dluhů nabytých bezúplatně, vkladem nebo přeměnou**

(1) Aktivum nabyté bezúplatně, vkladem nebo přeměnou účetní jednotka prvotně oceňuje

a) reálnou hodnotou, nebo
b) reálnou hodnotou zvýšenou o výdaj na likvidaci, jde-li o stálé hmotné aktivum a není-li tento výdaj na likvidaci důsledkem výroby zásob.

(2) Dluh nabytý bezúplatně nebo přeměnou účetní jednotka prvotně oceňuje reálnou hodnotou.

§ 146

**Prvotní ocenění aktiv a dluhů nabytých společně**

(1)Jednotlivá aktiva nebo dluhy, které byly nabyty společně, s výjimkou peněz, cenin a aktiva a dluhu z odložené daně, účetní jednotka prvotně ocení rozdělením úhrnné prvotní účetní hodnoty takto nabytých aktiv a dluhů na základě poměru jejich reálných hodnot.

(2)Na aktiva a dluhy, které byly nabyty společně, se pro účely určení jejich úhrnné prvotní účetní hodnoty hledí jako na jediné aktivum nebo dluh.

(3)Úhrnná prvotní účetní hodnota aktiv a dluhů nabytých společně se pro účely odstavce 1

a) snižuje o prvotní účetní hodnotu peněz, cenin a aktiva z odložené daně a
b) zvyšuje o prvotní účetní hodnotu dluhu z odložené daně.

(4)Na propachtovaný obchodní závod pachtýř použije odstavce 1 až 3 obdobně.

§ 147

**Prvotní ocenění nabytého obchodního závodu**

(1) Jednotlivá aktiva a dluhy nabytého obchodního závodu účetní jednotka prvotně ocení reálnou hodnotou; to neplatí pro

a) aktivum nebo dluh z odložené daně,
b) goodwill.

(2) Goodwillem při nabytí obchodního závodu je kladný rozdíl mezi

a) úhrnnou prvotní účetní hodnotou obchodního závodu a
b) rozdílem mezi
   1. úhrnem reálných hodnot aktiv oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu aktiva z odložené daně a
   2. úhrnem reálných hodnot dluhů oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu dluhu z odložené daně.

(3) Goodwill při nabytí obchodního závodu je stálým nehmotným aktivem.

(4) Záporný rozdíl podle odstavce 2 je výnosem.

§ 148

**Prvotní ocenění aktiv a dluhů při kapitálových transakcích bez tržní podstaty**

(1) Jednotlivé aktivum a dluh nabyté vkladem nebo přeměnou bez tržní podstaty účetní jednotka prvotně ocení účetní hodnotou tohoto aktiva nebo dluhu u účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky, od kterých byly nabyty. Nebyla-li tato účetní hodnota určena v souladu s účetními metodami nabývající účetní jednotky, upraví ji účetní jednotka podle ustanovení o změně metody. Jde-li o nabytí aktiva nebo dluhu od osoby nebo jiné jednotky,

které nejsou účetní jednotkou ani zahraniční účetní jednotkou, aktivum a dluh účetní jednotka prvotně ocení reálnou hodnotou.

(2) Jde-li o nabytí aktiva nebo dluhu přeměnou bez tržní podstaty mateřskou účetní jednotkou od dceřiné účetní jednotky, toto aktivum a tento dluh účetní jednotka prvotně ocení jejich účetní hodnotou uvedenou v konsolidované účetní závěrce, která by byla sestavena k rozhodnému dni bez zohlednění této přeměny.

(3) Nabývá-li se vkladem nebo přeměnou bez tržní podstaty aktivum nebo dluh oceňované do fondu z přecenění, související výnos nebo náklad vyloučené z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění před tímto vkladem nebo touto přeměnou vyjímá z fondu z přecenění účetní jednotka, která aktivum nebo dluh tímto vkladem nebo touto přeměnou nabyla.

(4) Platí, že vkladem nebo přeměnou bez tržní podstaty je vklad nebo přeměna mezi účetními jednotkami z téže skupiny.

(5) Nepeněžitý dluh z rozdělení zisku nebo jiné části vlastního kapitálu, včetně likvidačního zůstatku nebo vypořádacího podílu, účetní jednotka prvotně ocení účetní hodnotou pozbývaného aktiva, jsou-li všichni příjemci rozdělovaného vlastního kapitálu účetními jednotkami z téže skupiny. Tito příjemci ocení pohledávku a přijaté nepeněžité plnění z rozdělení vlastního kapitálu podle odstavce 1 obdobně.

§ 149

**Prvotní ocenění podílu vzniklého při kapitálových transakcích bez tržní podstaty**

(1) Podíl nabytý vkladem nebo rozdělením vyčleněním bez tržní podstaty účetní jednotka prvotně ocení rozdílem mezi úhrnem účetních hodnot pozbývaných aktiv a úhrnem účetních hodnot pozbývaných dluhů.

(2) Je-li rozdíl podle odstavce 1 záporný, prvotní účetní hodnota podílu podle odstavce 1 je rovna nule; vzniklý výnos se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění.

(3) Mění-li nabytí podílu podle odstavce 1 dosavadní podíl,

a) záporný rozdíl podle odstavce 1 se pro účely odstavce 2 zvýší o účetní hodnotu dosavadního podílu,
b) kladný rozdíl podle odstavce 1 se sníží o výši fondu z přecenění, byl-li při nabytí nebo změně dosavadního podílu vytvořen, ne však níže než na nulu; vzniklý náklad se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění.

(4) Pozbývá-li se vkladem nebo rozdělením vyčleněním bez tržní podstaty aktivum nebo dluh oceňované do fondu z přecenění, související výnos nebo náklad vyloučené z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění účetní jednotka vyjme z tohoto fondu v okamžiku pozbytí podílu nabytého tímto vkladem nebo rozdělením vyčleněním.

(5) Účetní hodnota podílu nabytého rozdělením nebo spojením dosavadního podílu nebo podílů při přeměně bez tržní podstaty vychází z účetní hodnoty dosavadního podílu nebo podílů.

(6) Prvotní účetní hodnotu podílu účetní jednotka při vkladu nebo rozdělení vyčleněním bez tržní podstaty, kterými se nezvyšuje podíl na základním kapitálu, upraví tak, jako by šlo o nabytí podílu podle odstavce 1.

(7) Nepeněžitý dluh z vkladu bez tržní podstaty účetní jednotka prvotně ocení prvotní účetní hodnotou podílu určenou podle odstavců 1 a 6.

§ 150

**Prvotní ocenění u mikro a malých účetních jednotek**

(1) Mikro účetní jednotka a malá účetní jednotka mohou pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku použít jejich jmenovitou hodnotu.

(2) Jestliže mikro účetní jednotka nebo malá účetní jednotka použije pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku jejich jmenovitou hodnotu, použije ji u všech aktiv a dluhů a

a) do pořizovacího výdaje práva užívání z finančního leasingu zahrne také očekávané plnění za účelem nabytí vlastnického práva k předmětu práva užívání,
b) pohledávku z finančního leasingu prvotně ocení
   1. účetní hodnotou předmětu práva užívání, nebo
   2. obvyklou prodejní cenou předmětu práva užívání, jde-li o účetní jednotku, která je obvykle prodejcem nebo výrobcem takového předmětu,
c) namísto pořizovací hodnoty při prvotním ocenění dluhu použije částku peněz poskytnutých věřitelem.

§ 151

**Prvotní ocenění u účetních jednotek veřejného sektoru**

(1) Účetní jednotka veřejného sektoru převezme účetní hodnotu při

a) bezúplatném předání aktiva nebo dluhu v rámci změny příslušnosti hospodařit nebo práva hospodařit s majetkem státu,
b) bezúplatném předání aktiva nebo dluhu územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí k hospodaření jimi zřízené příspěvkové organizaci a při jejich zpětném bezúplatném předání,
c) vložení aktiva členské obce do dobrovolného svazku obcí a při jeho zpětném bezúplatném předání,
d) výpůjčce aktiva mezi účetními jednotkami veřejného sektoru,
e) bezúplatném převodu nebo přechodu aktiva nebo bezúplatném převzetí dluhu mezi účetními jednotkami veřejného sektoru.

(2) Účetní jednotka veřejného sektoru

a) do pořizovacího výdaje práva užívání z finančního leasingu zahrne také očekávané plnění za účelem nabytí vlastnického práva k předmětu práva užívání,
b) pohledávku z finančního leasingu prvotně ocení
   1. účetní hodnotou předmětu práva užívání, nebo
   2. obvyklou prodejní cenou předmětu práva užívání, jde-li o účetní jednotku, která je obvykle prodejcem nebo výrobcem takového předmětu.

(3) Účetní jednotka veřejného sektoru může pro účely prvotního ocenění aktiva nebo dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku použít jejich jmenovitou hodnotu, nedosahuje-li tato jmenovitá hodnota hranice významnosti.

Hlava III

## Následné ocenění

Díl 1

## Následné ocenění na základě historických a aktuálních hodnot

§ 152

### Následné ocenění aktiv na základě historických hodnot

(1) Účetní jednotka následně oceňuje

a) aktivum jeho prvotní účetní hodnotou sníženou o účetní hodnotu části aktiva, která byla vyřazena,
b) stálé hmotné, nehmotné nebo nemovité investiční hmotné aktivum jejich prvotní účetní hodnotou
   1. sníženou o odpisy,
   2. zvýšenou o prvotní účetní hodnotu dodatečného zhodnocení, ledaže by toto dodatečné zhodnocení vedlo ke vzniku samostatného aktiva,
   3. sníženou o účetní hodnotu části aktiva, která byla vyřazena,
c) movité investiční aktivum, které není finančním aktivem, jeho prvotní účetní hodnotou
   1. zvýšenou o prvotní účetní hodnotu dodatečného zhodnocení, ledaže by toto dodatečné zhodnocení vedlo ke vzniku samostatného aktiva,
   2. sníženou o účetní hodnotu části aktiva, která byla vyřazena,
d) finanční aktivum určené výhradně k inkasu jistiny a úroku, které není pohledávkou prvotně oceněnou jmenovitou hodnotou peněžního toku, naběhlou hodnotou,
e) peněžitou pohledávku, jejíž vznik ovlivňuje výsledek hospodaření za účetní období a která není prvotně oceněna jmenovitou hodnotou peněžního toku, naběhlou hodnotou,
f) pohledávku, která je prvotně oceněna jmenovitou hodnotou peněžního toku, touto hodnotou sníženou o uhrazené splátky,
g) nepeněžitou pohledávku prvotní účetní hodnotou sníženou o její uhrazenou část,
h) aktivum z odložené daně výší očekávaného snížení budoucí daně z příjmů nebo jiné daně ze zisku.

*CELEX 32013L0034*

(2) Účetní hodnotu aktiva podle odstavce 1 s výjimkou aktiva z odložené daně účetní jednotka sníží o následné znehodnocení.

*CELEX 32013L0034*

(3) Zaměnitelná aktiva může účetní jednotka následně oceňovat v jejich úhrnu namísto jejich jednotlivého ocenění.

§ 153

### Následné ocenění ekvivalenční hodnotou v individuální účetní závěrce

(1) Podíl v dceřiné účetní jednotce, přidružené účetní jednotce nebo společně ovládané účetní jednotce může účetní jednotka v individuální účetní závěrce následně ocenit ekvivalenční hodnotou sníženou o následné znehodnocení.

*CELEX 32013L0034*

(2) Výnos nebo náklad z následného ocenění ekvivalenční hodnotou v individuální účetní závěrce účetní jednotka přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění.

§ 154

**Následné ocenění dluhů na základě historických hodnot**

Účetní jednotka následně oceňuje dluh

a) naběhlou hodnotou,
b) prvotní účetní hodnotou sníženou o
   1. uhrazené splátky, jde-li o dluh prvotně oceněný jmenovitou hodnotou peněžního toku, nebo
   2. uhrazenou část, jde-li o nepeněžitý dluh, nebo
c) výší očekávaného zvýšení budoucí daně z příjmů nebo jiné daně ze zisku, jde-li o dluh z odložené daně.

§ 155

**Přeceňování stálých hmotných aktiv**

(1) Účetní jednotka může přeceňovat stálé hmotné aktivum, jehož reálnou hodnotu lze spolehlivě určit.

*CELEX 32013L0034*

(2) Stálé hmotné aktivum účetní jednotka přeceňuje tak, že ho následně oceňuje reálnou hodnotou alespoň tak často, aby se jeho účetní hodnota ke konci účetního období významně nelišila od jeho reálné hodnoty. Na takto určenou účetní hodnotu použije ustanovení o následném ocenění aktiv na základě historických hodnot.

(3) Přeceňuje-li účetní jednotka stálé hmotné aktivum, postupuje tak u všech stálých hmotných aktiv stejného druhu, jejichž reálnou hodnotu lze spolehlivě určit.

(4) Výnos z přecenění stálého hmotného aktiva účetní jednotka trvale vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění; to neplatí pro tento výnos do výše kladného rozdílu mezi

a) úhrnnou hodnotou nákladů z přecenění tohoto stálého hmotného aktiva, které nebyly trvale vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění, a
b) úhrnnou hodnotou výnosů z přecenění tohoto stálého hmotného aktiva, které nebyly trvale vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění.

*CELEX 32013L0034*

(5) Náklad z přecenění stálého hmotného aktiva účetní jednotka trvale vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění do výše souvisejícího fondu z přecenění.

*CELEX 32013L0034*

(6)Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější postup přeceňování stálých hmotných aktiv.

§ 156

**Následné ocenění aktiv na základě aktuálních hodnot**

(1) Účetní jednotka následně oceňuje reálnou hodnotou

a) investiční aktivum s výjimkou finančního aktiva, ledaže
   1. pro takové aktivum neexistuje tržní cena přímo zjistitelná z aktivního a likvidního trhu a
   2. účetní jednotka rozhodne, že všechna investiční aktiva tohoto druhu se následně neoceňují reálnou hodnotou,
b) finanční aktivum, ledaže jde o
   1. finanční aktivum určené výhradně k inkasu jistiny a úroku,
   2. pohledávku, jejíž vznik ovlivňuje výsledek hospodaření za účetní období, nebo
   3. peníze,
c) derivát,
d) zajištěné aktivum nebo jeho část při zajištění reálné hodnoty derivátem,
e) komoditu, pokud je určena k obchodování a účetní jednotka
   1. je osobou oprávněnou k burzovním obchodům a
   2. tak rozhodne.

*CELEX 32013L0034*

(2) Účetní jednotka nemusí v individuální účetní závěrce následně ocenit reálnou hodnotou podíl v dceřiné účetní jednotce, přidružené účetní jednotce nebo společně ovládané účetní jednotce, pokud

a) sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nebo nemá povinnost ji sestavit z důvodu, že je zahrnuta v konsolidované účetní závěrce nadřazené účetní jednotky, nebo
b) tento podíl následně oceňuje ekvivalenční hodnotou.

(3) Na oběžné aktivum, které přestalo být investičním aktivem výhradně z důvodu, že k jeho očekávanému splacení dojde do 12 měsíců, se pro účely oceňování nadále hledí jako na investiční aktivum.

(4) Účetní hodnotu investičního hmotného nebo investičního nehmotného aktiva následně oceňovaného reálnou hodnotou účetní jednotka zvyšuje o prvotní účetní hodnotu dodatečného zhodnocení, ledaže by toto dodatečné zhodnocení vedlo ke vzniku samostatného aktiva, a následné ocenění reálnou hodnotou provede po tomto zvýšení.

(5) Nelze-li spolehlivě určit reálnou hodnotu aktiva, účetní jednotka následné ocenění reálnou hodnotou nepoužije a

a) finanční aktivum, které je oběžným aktivem a představuje právo na inkaso jistiny a úroků, následně ocení prvotní účetní hodnotou sníženou o uhrazené splátky a následné znehodnocení,
b) investiční aktivum, které představuje právo na inkaso jistiny a úroků, následně ocení naběhlou hodnotou sníženou o následné znehodnocení,
c) podíl v dceřiné účetní jednotce, přidružené účetní jednotce nebo společně ovládané účetní jednotce v individuální účetní závěrce následně ocení ekvivalenční hodnotou sníženou o následné znehodnocení.

*CELEX 32013L0034*

§ 157

**Následné ocenění dluhů na základě aktuálních hodnot**

(1) Účetní jednotka následně oceňuje reálnou hodnotou

a) derivát,
b) zajištěný dluh nebo jeho část při zajištění reálné hodnoty derivátem,
c) povinnost vrátit věc jinou než peníze, kterou účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění nezískala zpět,
d) dluh určený k obchodování.

*CELEX 32013L0034*

(2) Nelze-li spolehlivě určit reálnou hodnotu dluhu, účetní jednotka nepoužije následné ocenění reálnou hodnotou a dluh následně ocení prvotní účetní hodnotou sníženou o uhrazenou část.

*CELEX 32013L0034*

§ 158

**Přechodné vyloučení ocenění reálnou hodnotou do fondu z přecenění**

(1) Výnos nebo náklad z následného ocenění investičního aktiva reálnou hodnotou s výjimkou výnosu nebo nákladu, které odpovídají úroku nebo kurzovému rozdílu zahrnutým do změny reálné hodnoty, se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění.

(2) Výnos nebo náklad z následného ocenění derivátu, který je účetní jednotkou určen v souladu s účetním předpisem k zajištění peněžních toků, reálnou hodnotou se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění. Tento výnos nebo náklad se vyjmou z fondu z přecenění v okamžiku, ve kterém

a) zajišťovaná transakce ovlivní výsledek hospodaření za účetní období, nebo
b) přestanou být plněny podmínky účetního předpisu pro určení derivátu k zajištění peněžních toků, nastane-li tento okamžik dříve.

§ 159

**Následné ocenění aktiv a dluhů u mikro a malých účetních jednotek**

(1) Mikro účetní jednotka není povinna následně oceňovat reálnou hodnotou. Neoceňuje-li následně mikro účetní jednotka reálnou hodnotou, použije tento postup u všech aktiv a dluhů a

a) finanční aktivum, které je oběžným aktivem a představuje právo na inkaso jistiny a úroků, následně ocení prvotní účetní hodnotou sníženou o uhrazené splátky a následné znehodnocení,
b) investiční aktivum, které představuje právo na inkaso jistiny a úroků, následně ocení naběhlou hodnotou sníženou o následné znehodnocení,
c) dluh následně ocení prvotní účetní hodnotou sníženou o uhrazené splátky.

*CELEX 32013L0034*

(2) Mikro nebo malá účetní jednotka, která pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku používá jeho jmenovitou hodnotu, může aktivum

nebo dluh, které se následně oceňují naběhlou hodnotu, následně ocenit rovnoměrně naběhlou hodnotou.

§ 160

**Následné ocenění aktiv a dluhů na základě aktuálních hodnot u účetních jednotek veřejného sektoru**

(1) Aktivum určené k prodeji, které není zásobou, účetní jednotka veřejného sektoru následně oceňuje reálnou hodnotou sníženou o předpokládané peněžité částky vynaložené na jeho prodej.

(2) Účetní jednotka veřejného sektoru není povinna následně oceňovat aktivum nebo dluh naběhlou hodnotou, nedosahuje-li prvotní účetní hodnota tohoto aktiva nebo dluhu hranice významnosti.

Díl 2

**Úpravy účetní hodnoty při následném ocenění**

§ 161

**Odpisy**

(1) Odpis vyjadřuje spotřebu ekonomického užitku představovaného aktivem uvedeným do stavu způsobilého k užívání během jeho užitečné životnosti.

(2) Užitečnou životností je schopnost aktiva po určitou dobu nebo v určitém rozsahu přinášet účetní jednotce ekonomický užitek.

(3) Právo užívání odpisuje účetní jednotka po dobu, na kterou je právo užívání sjednáno. Právo užívání z finančního leasingu odpisuje účetní jednotka během užitečné životnosti předmětu práva užívání.

(4) Odpisy účetní jednotka stanovuje systematicky a se zohledněním zbytkové hodnoty.

*CELEX 32013L0034*

(5) Zbytkovou hodnotou aktiva je odhadovaná peněžitá částka, která by byla získána z vyřazení aktiva, pokud by bylo ve stavu, ve kterém by bylo na konci své užitečné životnosti, snížená o předpokládané náklady související s jeho vyřazením.

(6) Zbytkovou hodnotou aktiva účetní jednotky veřejného sektoru, které má být bezúplatně předáno nebo převedeno, je část jeho prvotní účetní hodnoty odpovídající zbývající schopnosti tohoto aktiva přinášet ekonomický užitek v okamžiku předání nebo převodu.

§ 162

**Dodatečné zhodnocení**

(1) Dodatečným zhodnocením je zásah do aktiva uvedeného do stavu způsobilého k užívání, který zvyšuje schopnost aktiva přinášet ekonomický užitek. Dodatečným zhodnocením nejsou oprava a údržba.

(2) Dodatečné zhodnocení může vést ke vzniku nového samostatného aktiva, poplyne-li v jeho důsledku účetní jednotce ekonomický užitek, který lze odlišit od ekonomického užitku představovaného aktivem, jehož se dodatečné zhodnocení týká.

(3) Byla-li v důsledku dodatečného zhodnocení část aktiva nahrazena, tuto část účetní jednotka vyřadí.

(4) Na dodatečné zhodnocení se hledí pro účely

a) jeho prvotního ocenění a uvedení do stavu způsobilého k užívání jako na samostatné aktivum,
b) odpisování, jako by nastalo k okamžiku jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání.

§ 163

**Opravy a údržba**

(1) Opravou se pro účely účetnictví rozumí uvedení aktiva do stavu před poruchou nebo poškozením.

(2) Za poruchu nebo poškození se pro účely účetnictví nepovažuje porucha nebo poškození vzniklé

a) před okamžikem, kdy se aktivum stalo způsobilým k vykázání, nebo
b) v důsledku běžného opotřebení způsobeného řádným užíváním aktiva.

(3) Údržbou se pro účely účetnictví rozumí běžná pravidelná činnost za účelem

a) uchování aktiva ve stavu zamýšleném účetní jednotkou a
b) předcházení poruše nebo poškození aktiva.

§ 164

**Následné znehodnocení**

(1) Následné znehodnocení vyjadřuje, z jaké části nelze očekávat návratnost účetní hodnoty aktiva před zohledněním tohoto následného znehodnocení.

(2) Následné znehodnocení v případě neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru také vyjadřuje, z jaké části nelze očekávat přispění aktiva k naplňování účelu jiné činnosti této účetní jednotky než podnikání.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnosti k určení očekávané návratnosti účetní hodnoty aktiva a hodnoty očekávaného přispění aktiva k naplňování účelu podle odstavce 2.

Hlava IV

**Zvláštní ustanovení o oceňování v konsolidované účetní závěrce**

§ 165

**Prvotní ocenění v konsolidované účetní závěrce**

(1) Jednotlivá aktiva a jednotlivé dluhy dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky mateřská účetní jednotka pro účely této účetní závěrky prvotně ocení reálnou hodnotou; to neplatí pro

a) aktivum nebo dluh z odložené daně ,
b) goodwill.

(2) Goodwillem při nabytí dceřiné účetní jednotky je kladný rozdíl mezi

a) prvotní účetní hodnotou podílu v dceřiné účetní jednotce a
b) podílem účetní jednotky na rozdílu mezi
   1. úhrnem reálných hodnot aktiv oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu aktiva z odložené daně a
   2. úhrnem reálných hodnot dluhů oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu dluhu z odložené daně.

(3) Goodwill při nabytí dceřiné účetní jednotky je pro účely konsolidované účetní závěrky stálým nehmotným aktivem.

(4) Je-li rozdíl podle odstavce 2 záporný, je pro účely konsolidované účetní závěrky výnosem.

*CELEX 32013L0034*

§ 166

**Prvotní ocenění v konsolidované účetní závěrce při transakci bez tržní podstaty**

(1) Je-li nabytí dceřiné účetní jednotky transakcí bez tržní podstaty, jednotlivá aktiva a jednotlivé dluhy dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky mateřská účetní jednotka pro účely této účetní závěrky prvotně ocení účetní hodnotou u dceřiné účetní jednotky a vlastní kapitál upraví o rozdíl mezi

a) prvotní účetní hodnotou podílu v dceřiné účetní jednotce a
b) podílem účetní jednotky na rozdílu mezi
   1. úhrnem účetních hodnot jednotlivých aktiv dceřiné účetní jednotky a
   2. úhrnem účetních hodnot jednotlivých dluhů dceřiné účetní jednotky.

(2) Rozdíl podle odstavce 1 je výnosem nebo nákladem, které se trvale vylučují z výsledku hospodaření za účetní období; ustanovení o fondu z přecenění se nepoužije.

§ 167

**Oceňování podílu ve společně ovládané účetní jednotce a v přidružené účetní jednotce**

Podíl ve společně ovládané účetní jednotce a v přidružené účetní jednotce účetní jednotka v konsolidované účetní závěrce následně oceňuje ekvivalenční hodnotou sníženou o následné znehodnocení.

*CELEX 320013L0034*

ČÁST SEDMÁ

**POUŽITÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ**

Hlava I

**Použití mezinárodních účetních standardů při účetním výkaznictví**

§ 168

**Podmínky pro použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví**

(1) Mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví použije účetní jednotka, která je

a) bankou,
b) spořitelním a úvěrním družstvem,
c) platební institucí nebo institucí elektronických peněz,
d) tuzemskou pojišťovnou, tuzemskou zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,
e) pojišťovací holdingovou osobou,
f) penzijní společností,
g) fondem obhospodařovaným penzijní společností,
h) investičním fondem,
i) podfondem investičního fondu,
j) investiční společností,
k) obchodníkem s cennými papíry,
l) systémově významný obchodník,
m) poskytovatelem služeb skupinového financování podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího evropské poskytovatele služeb skupinového financování7),
n) investiční holdingovou společností podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky8),
o) smíšenou holdingovou osobou podle zákona o bankách,
p) finanční holdingovou osobou podle zákona o bankách,
q) obchodní korporací, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

*CELEX 32002R1606*

(2) Mezinárodní účetní standardy může při individuálním účetním výkaznictví použít účetní jednotka, která

a) je poplatníkem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad,
b) důvodně předpokládá, že bude v účetním období zahrnuta v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů,
c) je společně ovládanou účetní jednotkou a lze důvodně předpokládat, že podíl v této účetní jednotce bude v účetním období následně oceněn ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů, nebo
d) v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období povinně nebo dobrovolně při tomto výkaznictví používala mezinárodní účetní standardy.

*CELEX 32002R1606*

§ 169

**Použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví**

(1) Účetní jednotka použije mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví v individuálním účetním období, k jehož konci je povinna je použít.

(2) Účetní jednotka může použít mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví v individuálním účetním období, k jehož konci je může použít.

---

7) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/1503 ze dne 7. října 2020 o evropských poskytovatelích služeb skupinového financování pro podniky a o změně nařízení (EU) 2017/1129 a směrnice (EU) 2019/1937.
8) Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (EU) 2019/2033 ze dne 27. listopadu 2019 o obezřetnostních požadavcích na investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010, (EU) č. 575/2013, (EU) č. 600/2014 a (EU) č. 806/2014, v platném znění.

(3) Účetní jednotka může mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví přestat používat nejdříve ve třetím individuálním účetním období následujícím po individuálním účetním období, ve kterém je používala poprvé.

§ 170

**Použití mezinárodních účetních standardů při konsolidovaném účetním výkaznictví**

(1) Mateřská účetní jednotka použije mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví, pokud je povinně používá pro účely sestavení individuální účetní závěrky.

*CELEX 32002R1606*

(2) Mateřská účetní jednotka, která není povinna použít mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví, je může použít při konsolidovaném účetním výkaznictví.

*CELEX 32002R1606*

(3) Mateřská účetní jednotka může mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví přestat používat nejdříve ve třetím konsolidačním účetním období následujícím po konsolidačním účetním období, ve kterém je používala poprvé.

Hlava II

**Použití vybraných mezinárodních účetních standardů**

§ 171

**Použití Mezinárodního standardu účetního výkaznictví 16 Leasingy**

Mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 Leasingy přijatý přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím přijímání některých mezinárodních účetních standardů[3)] s výjimkou ustanovení upravujících vykazování v účetních výkazech a obsah přílohy účetních výkazů použije účetní jednotka, která je

a) střední nebo velkou účetní jednotkou, nebo
b) mikro nebo malou účetní jednotkou, která nevyužívá možnosti použít pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku jeho jmenovitou hodnotu.

§ 172

**Použití mezinárodních účetních standardů Českou národní bankou**

(1) Česká národní banka při vykazování finančních nástrojů použije mezinárodní účetní standardy.

(2) Česká národní banka může pro účely zajištění souladu s pravidly stanovenými Evropskou centrální bankou pro účetnictví a finanční vykazování v Evropském systému centrálních bank postupovat při vykazování finančních nástrojů odchylně od mezinárodních účetních standardů, pokud použití odchylných postupů popíše v příloze účetních výkazů.

# ČÁST OSMÁ
# VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

## Hlava I
## Obecná ustanovení o vedení účetnictví

§ 173

### Vedení účetnictví

(1) Účetní jednotka vede účetnictví věrohodně prostřednictvím účetního systému.

(2) Vedením účetnictví se rozumí systematický proces tvorby účetních informací.

§ 174

### Účetní systém

Účetní systém je tvořen

a) ucelenou soustavou účetních záznamů a vazeb mezi nimi,
b) procesy a postupy vytváření, shromažďování, zpracování, uspořádání, prezentace a uchovávání účetních záznamů,
c) účetními informacemi a jejich vazbami na účetní záznamy a
d) vnitřní kontrolou vedení účetnictví.

§ 175

### Účetní záznam

(1) Účetním záznamem jsou zaznamenaná data potřebná k vytvoření účetní informace.

(2) Účetní jednotka zajistí čitelnost účetního záznamu člověkem.

§ 176

### Věrohodně vedené účetnictví

(1) Účetnictví je vedeno věrohodně, pokud je

a) účetní záznam autentický,
b) zachována integrita účetního záznamu,
c) účetní systém vnitřně konzistentní,
d) v účetním systému zabezpečena účetní stopa a
e) provedena inventarizace.

(2) Platí, že účetnictví není vedeno věrohodně v rozsahu, ve kterém

a) účetní záznamy neodpovídají skutečnosti, nebo
b) účetní systém neobsahuje účetní záznamy o všech uskutečněných transakcích a jiných událostech v daném účetním období.

§ 177

**Autentický účetní záznam**

(1) Účetní záznam je autentický, je-li možné identifikovat fyzickou osobu nebo technický prostředek, které ho vytvořily.

(2) Identifikace se provede v případě účetního záznamu vytvořeného v

a) listinné podobě fyzickou osobou prostřednictvím uvedení jejího jména, podpisu a data podpisu účetního záznamu,
b) elektronické podobě fyzickou osobou nebo technickým prostředkem prostřednictvím
   1. identifikačního záznamu připojeného k účetnímu záznamu, nebo
   2. podpisového záznamu připojeného k účetnímu záznamu.

(3) Identifikačním záznamem se pro účely účetnictví rozumí trvalý a jednoznačný údaj o fyzické osobě nebo technickém prostředku, které vytvořily účetní záznam.

(4) Podpisovým záznamem se pro účely účetnictví rozumí

a) zaručený elektronický podpis fyzické osoby, jde-li o fyzickou osobu, nebo
b) zaručená elektronická pečeť technického prostředku, jde-li o technický prostředek.

§ 178

**Integrita účetního záznamu**

(1) Integritou účetního záznamu se rozumí, že nebyl od svého vytvoření změněn.

(2) Oprava účetního záznamu se nepovažuje za porušení integrity záznamu, pokud je v účetním systému zachována informace o této opravě a obsahu účetního záznamu před jejím provedením.

(3) Informace o provedené opravě je účetním záznamem.

§ 179

**Konverze účetního záznamu**

(1) Konverzí účetního záznamu je postup, při kterém z účetního záznamu vytvořeného v listinné podobě vznikne nový účetní záznam v elektronické podobě se shodným obsahem.

(2) Účetním záznamem vzniklým konverzí účetního záznamu lze původní účetní záznam nahradit, je-li účetní jednotka schopna prokázat jejich shodný obsah.

(3) Shodný obsah účetního záznamu vzniklého konverzí účetní jednotka prokazuje

a) jeho porovnáním s původním účetním záznamem, který musí být pro tyto účely zachován, nebo
b) osvědčením o shodě s obsahem původního účetního záznamu provedeným osobou nebo technickým prostředkem provádějícími konverzi a připojeným k účetnímu záznamu vzniklému konverzí.

(4) Osvědčení podle odstavce 3 písm. b) je účetním záznamem.

§ 180

**Vnitřní konzistence účetního systému a účetní stopa**

(1) Účetní systém je vnitřně konzistentní, pokud

a) účetní záznamy na sebe navazují a nejsou vzájemně v rozporu a
b) účetní informace navazují na účetní záznamy a nejsou s nimi v rozporu.

(2) Účetní stopa je zabezpečena, pokud jsou z účetních záznamů zřejmé vazby, ze kterých jednoznačně vyplývá návaznost

a) účetních záznamů a
b) účetních informací na účetní záznamy.

§ 181

**Vnitřní kontrola vedení účetnictví v rámci vnitřního kontrolního systému**

(1) Účetní jednotka zajistí v rámci svého vnitřního kontrolního systému účinnou vnitřní kontrolu vedení účetnictví.

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

(2) Vnitřní kontrolou vedení účetnictví je soubor opatření a postupů k

a) určení fyzické osoby a technického prostředku pro plnění povinností souvisejících s vedením účetnictví,
b) zajištění jednoznačnosti a trvalosti identifikačních záznamů,
c) zajištění integrity účetních záznamů,
d) prokazování shody obsahu účetního záznamu vzniklého konverzí s obsahem původního účetního záznamu,
e) určení způsobu, jakým účetní jednotka zajišťuje soulad obsahu účetního dokladu s transakcí nebo jinou událostí, kterou zachycuje,
f) zabránění změně účetního záznamu, na jehož základě byla sestavena účetní závěrka,
g) zajištění a prokázání shody údajů o stavu aktiv a dluhů v účetním systému se skutečností v souladu s ustanoveními účetních předpisů upravujícími inventarizaci a
h) ochraně účetního systému před zneužitím, poškozením nebo ztrátou.

(3) Jednoznačnost identifikačního záznamu je zajištěna jedinečností identifikačního záznamu a jeho ochranou před padělláním, napodobením a zneužitím.

(4) Autenticitu a integritu účetního záznamu v elektronické podobě lze zajistit také prostřednictvím technologie šifrované nezměnitelné distribuované databáze.

(5) Mikro účetní jednotka zajistí vnitřní kontrolu vedení účetnictví v rozsahu přiměřeném její povaze a činnosti.

Hlava II

## Tvorba účetní informace

§ 182

### Účetní zápisy a účty

(1) Účetním zápisem je účetní záznam, který je podvojným zaznamenáním dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky za použití třídících kritérií.

(2) Třídícím kritériem se pro účely účetnictví rozumí kritérium sloužící pro členění účetních zápisů z časového nebo věcného hlediska. Třídícími kritérii jsou vždy alespoň

a) datum uskutečnění zaznamenané transakce nebo jiné události a
b) účet.

(3) Účtem se pro účely účetnictví rozumí třídící kritérium umožňující z věcného hlediska určení položky rozvahy nebo výkazu výsledku hospodaření, na kterou dopadá transakce nebo jiná událost, kterých se účetní zápis týká. Účty jsou uspořádány podle účtové osnovy.

(4) Účetní systém musí umožňovat člověkem čitelné a trvalé zobrazení jednotlivých účetních zápisů a jejich úhrnů alespoň podle data uskutečnění zaznamenané transakce nebo jiné události a účtu.

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) účtovou osnovu pro jednotlivé druhy účetních jednotek a
b) další třídící kritéria a požadavky na ně pro účely sestavení účetní závěrky nebo plnění povinností stanovených jinými právními předpisy.

§ 183

### Podrozvahové zápisy a podrozvahové účty

(1) Podrozvahovým zápisem účetní jednotka zaznamenává skutečnosti, o nichž tak stanoví jiný právní předpis.

(2) Ustanovení o účetních zápisech a účtech se na podrozvahové zápisy použijí obdobně.

§ 184

### Použití měny účetnictví a cizí měny

(1) Účetní jednotka zaznamenává dopady transakcí a jiných událostí na finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace v měně účetnictví.

(2) Aktiva a dluhy v cizí měně a související následné znehodnocení sleduje účetní jednotka v účetním systému i v této cizí měně.

§ 185

### Účetní doklad

(1) Účetní zápis musí být doložen účetním dokladem, jehož obsah odpovídá transakci nebo jiné události, které zachycuje.

(2) Účetním dokladem je účetní záznam obsahující prvotní informace o transakci nebo jiné události, jejichž dopad na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky je obsahem účetního zápisu. Prvotními informacemi o transakci nebo jiné události jsou

a) datum, kdy tato transakce nebo jiná událost nastala,
b) popis této transakce nebo jiné události,
c) výše dopadu transakce nebo jiné události nebo informace potřebné k jeho určení a
d) označení účastníků této transakce nebo jiné události.

(3) Účetní doklad nemusí obsahovat označení

a) účastníka transakce nebo jiné události, není-li vzhledem k povaze transakce nebo jiné události účetní jednotce znám,
b) účetní jednotky, o jejíž účetní doklad se jedná.

(4) Za účetní doklad se považují také na sebe navazující účetní záznamy, které společně splňují požadavky na účetní doklad.

§ 186

**Zákaz změny v účetním systému po sestavení individuální účetní závěrky**

Po sestavení individuální účetní závěrky nelze v účetním systému změnit, doplnit nebo odebrat účetní zápis vztahující se k období, za které byla tato účetní závěrka sestavena, ledaže má být účetní závěrka opakovaně sestavena.

§ 187

**Uchovávání účetních záznamů a jiných dokumentů**

(1) Účetní jednotka uchovává účetní záznamy, pomocné přehledy, účetní závěrku, zprávy vyhotovované podle tohoto zákona a zprávy o jejich ověření po dobu 5 let od konce účetního období, kterého se týkají.

(2) Účetní záznam vztahující se k reklamaci nebo záruce účetní jednotka uchovává po dobu trvání reklamačního řízení a záruční doby, jsou-li delší než doba podle odstavce 1.

(3) Účetní záznam vztahující se k pohledávce nebo dluhu účetní jednotka uchovává do konce účetního období bezprostředně následujícího po účetním období, ve kterém došlo k jejich splnění, pokud k němu nedošlo v době podle odstavce 1.

(4) Účetní jednotka zanikající bez právního nástupce a účetní jednotka, která je účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí, do dne, kdy přestane být účetní jednotkou, zajistí uchování účetních záznamů, pomocných přehledů, účetní závěrky, zpráv vyhotovovaných podle tohoto zákona a zpráv o jejich ověření. Zajištění tohoto uchování účetní jednotka oznámí státnímu archivu.

Hlava III

## Inventarizace

§ 188

### Vymezení inventarizace

(1) Inventarizací je postup v rámci vnitřní kontroly vedení účetnictví, prostřednictvím kterého se zajišťuje a prokazuje shoda údajů o stavu aktiv a dluhů v účetním systému se skutečností.

(2) Inventarizace zahrnuje

a) zjišťování skutečného stavu fyzickou nebo dokladovou inventurou,
b) posuzování vhodnosti ocenění,
c) zjišťování inventarizačního rozdílu, kterým je rozdíl mezi stavem aktiv a dluhů v účetním systému a jejich skutečným stavem, a
d) zjišťování příčiny vzniku inventarizačního rozdílu.

§ 189

### Fyzická inventura

(1) Fyzickou inventurou je zjišťování skutečného stavu aktiv s hmotnou podstatou ujištěním se o jejich fyzické existenci.

(2) Fyzická inventura může být provedena pomocí technického prostředku nebo matematických metod při využití fyzikálních vlastností aktiv. Za podmínek stanovených vyhláškou a způsobem stanoveným vyhláškou lze při fyzické inventuře zásob využít statistických metod.

(3) Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou podmínky a způsob využití statistických metod při fyzické inventuře tak, aby takový postup prokazoval shodu údajů o stavu aktiv a dluhů v účetním systému se skutečností.

§ 190

### Dokladová inventura

(1) Dokladovou inventurou je zjišťování skutečného stavu aktiv bez hmotné podstaty a dluhů prostřednictvím dokumentů, které skutečný stav dokládají.

(2) Dokladovou inventuru účetní jednotka použije namísto fyzické inventury, jde-li o

a) pozemky, nebo
b) aktiva, se kterými na základě smlouvy s účetní jednotkou nakládá druhá strana a k nimž účetní jednotka nemá přístup.

§ 191

### Provádění inventarizace

(1) Inventarizaci provádí účetní jednotka pravidelně. Pravidelnou inventarizaci lze nahradit průběžnou inventarizací za podmínek stanovených účetním předpisem.

(2) Průběh a výsledek inventarizace účetní jednotka zaznamená v inventarizačním protokolu, který je účetním dokladem.

(3) Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou náležitosti inventarizačního protokolu.

§ 192

**Pravidelná inventarizace**

(1) Pravidelnou inventarizaci účetní jednotka provádí k okamžiku, ke kterému sestavuje individuální účetní závěrku.

(2) Jde-li o mezitímní individuální účetní závěrku, inventarizace nemusí být provedena, ledaže jde o mezitímní individuální účetní závěrku sestavenou jednorázově podléhající povinnému auditu. Jde-li o mezitímní individuální účetní závěrku sestavenou jednorázově nepodléhající povinnému auditu, účetní jednotka rozhodne o provedení inventarizace s přihlédnutím k účelu, pro který je tato účetní závěrka sestavována.

(3) Fyzickou inventuru v rámci pravidelné inventarizace může účetní jednotka zahájit nejdříve 4 měsíce před okamžikem, ke kterému sestavuje individuální účetní závěrku, a ukončit nejpozději 2 měsíce po tomto okamžiku.

(4) Provede-li účetní jednotka fyzickou inventuru v jiném okamžiku než v okamžiku, ke kterému sestavuje individuální účetní závěrku, zjištěný stav aktiv a dluhů se pro účely porovnání se stavem aktiv a dluhů v účetním systému upraví o změny, ke kterým došlo mezi okamžikem provedení inventury a okamžikem, ke kterému účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku.

§ 193

**Průběžná inventarizace**

(1) Inventarizaci lze provádět průběžně pouze u

a) zásob, které jsou účetní jednotkou evidovány podle druhů, podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a
b) stálých aktiv s hmotnou podstatou, jež vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, jsou v soustavném pohybu a nemají stálé místo, kam náleží.

(2) Skupiny aktiv, u kterých je inventarizace prováděna průběžně, musí být inventarizovány alespoň jednou za účetní období.

(3) Termín inventarizace prováděné průběžně pro jednotlivé skupiny aktiv stanoví účetní jednotka.

Hlava IV

**Zvláštní ustanovení o vedení účetnictví účetní jednotkou veřejného sektoru**

§ 194

**Vymezení pojmů pro účely vedení účetnictví účetní jednotkou veřejného sektoru**

(1) Účetním dokumentem se pro účely účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru rozumí

a) účetní záznam,
b) pomocný přehled a

c) účetní závěrka.

(2) Vnitřním kontrolním systémem se v případě účetní jednotky veřejného sektoru, která je orgánem veřejné správy podle zákona o řízení a kontrole veřejných financí, rozumí vnitřní kontrolní systém podle zákona o řízení a kontrole veřejných financí.

§ 195

**Vedení účetnictví účetní jednotkou veřejného sektoru**

(1) Ucelená soustava účetních záznamů v rámci účetního systému účetní jednotky veřejného sektoru musí být tvořena výhradně účetními záznamy v elektronické podobě. Vznikne-li účetní záznam v listinné podobě, účetní jednotka veřejného sektoru provede jeho konverzi.

(2) Účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru je vedeno věrohodně, pokud

a) jsou splněny požadavky na věrohodné vedení účetnictví,
b) je zavedena účinná vnitřní kontrola vedení účetnictví a
c) je účetní systém tvořen pouze účetními záznamy v elektronické podobě.

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

(3) Účetní jednotka veřejného sektoru provádí účetní zápisy bez zbytečného odkladu.

(4) V případě účetní jednotky veřejného sektoru nesmí být účetní zápis vytvořen stejnou osobou, která u souvisejícího účetního dokladu odpovídá za potvrzení souladu obsahu tohoto účetního dokladu s transakcí nebo jinou událostí, kterou zachycuje.

(5) Účetní jednotka veřejného sektoru podrozvahovým zápisem zaznamenává skutečnosti, které jsou významné pro posouzení důsledků její činnosti a nezaznamenávají se účetními zápisy a o nichž tak stanoví účetní předpis.

(6) Ministerstvo financí stanoví pro účetní jednotky veřejného sektoru vyhláškou

a) podrobnější pravidla pro vedení účetnictví,
b) podrobnější pravidla pro podrozvahové zápisy a podrozvahové účty,
c) rozsah, technické náležitosti a parametry uchovávání jednotlivých druhů účetních dokumentů, a
d) způsob, jakým účetní jednotka zajišťuje potvrzení souladu obsahu účetního dokladu s transakcí nebo jinou událostí, kterou zachycuje.

§ 196

**Vztah k zákonu o archivnictví a spisové službě**

(1) Účetní jednotka veřejného sektoru zajišťuje, aby její účetní systém ve vztahu k účetním dokumentům mohl plnit úlohu samostatné evidence dokumentů podle zákona upravujícího archivnictví a spisovou službu.

(2) Ministerstvo financí stanoví pro účetní jednotky veřejného sektoru vyhláškou

a) požadavky na účetní systém, aby ve vztahu k účetním dokumentům mohl plnit úlohu samostatné evidence dokumentů podle zákona o archivnictví a spisové službě,
b) rozsah účetních dokumentů, které lze uchovat pouze v účetním systému podle písmene a).

§ 197

**Inventarizace v případě účetní jednotky veřejného sektoru**

(1) Inventarizaci prováděné účetní jednotkou veřejného sektoru podléhají také údaje uváděné v příloze účetních výkazů v rozsahu stanoveném vyhláškou.

(2) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou požadavky na zajištění a způsob provedení inventarizace účetní jednotkou veřejného sektoru a vymezí rozsah, v jakém údaje uváděné v příloze účetních výkazů této účetní jednotky podléhají inventarizaci.

ČÁST DEVÁTÁ

## PENĚŽNÍ ÚČETNICTVÍ

§ 198

**Základní ustanovení o peněžním účetnictví**

V případě peněžního účetnictví se použijí ustanovení jiných částí tohoto zákona, pokud není v této části stanoveno jinak.

§ 199

**Cíl a požadavky na kvalitu účetních informací v peněžním účetnictví**

Ustanovení upravující cíl účetního výkaznictví a požadavky na kvalitu účetní informace, prvky účetní závěrky a zásady pro sestavení účetní závěrky se použijí přiměřeně rozsahu účetních informací poskytovaných účetní závěrkou v peněžním účetnictví.

§ 200

**Účetní jednotky používající peněžní účetnictví**

(1) Peněžní účetnictví může použít nezisková účetní jednotka, pokud

a) je
   1. spolkem,
   2. odborovou organizací nebo mezinárodní odborovou organizací,
   3. organizací zaměstnavatelů nebo mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
   4. registrovanou církví, náboženskou společností, svazem církví a náboženských společností nebo právnickou osobou evidovanou podle zákona o církvích a náboženských společnostech,
   5. honebním společenstvem, nebo
   6. fyzickou osobou, která je kandidující volební stranou podle zákona o volebních kampaních a transparentnosti a cílení politické reklamy a nevykonává jinou činnost, ve vztahu ke které je účetní jednotkou,
b) není plátcem daně z přidané hodnoty a nemá registrační povinnost k dani z přidané hodnoty s výjimkou registrační povinnosti identifikované osoby,
c) má roční úhrn příjmů nejvýše 3 000 000 Kč a
d) hodnota jejích aktiv je nejvýše 3 000 000 Kč.

(2) Účetní jednotka ve svém prvním individuálním účetním období může použít peněžní účetnictví, pokud lze důvodně předpokládat, že splní podmínky pro jeho použití k poslednímu dni tohoto účetního období.

(3) Účetní jednotka může použít peněžní účetnictví v individuálním účetním období, pokud splnila k

a) prvnímu dni tohoto účetního období podmínky podle odstavce 1 písm. a) a b) a
b) poslednímu dni bezprostředně předcházejícího individuálního účetního období podmínky podle odstavce 1 písm. c) a d).

(4) V případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví se neurčuje kategorie účetních jednotek.

§ 201

**Vymezení některých pojmů pro účely použití peněžního účetnictví**

(1) Ročním úhrnem příjmů se pro účely zjištění možnosti použít peněžní účetnictví rozumí podíl úhrnu příjmů sníženého o úhrn příjmů z prodeje stálého aktiva za individuální účetní období a počtu započatých měsíců, po které trvalo individuální účetní období, vynásobený 12.

(2) Hodnotou aktiv se pro účely zjištění možnosti použít peněžní účetnictví rozumí úhrn prvotních hodnot aktiv.

(3) Za aktivum účetní jednotky používající peněžní účetnictví se nepovažuje právo užívání jiné než právo užívání z finančního leasingu.

(4) Příjmy a výdaji se pro účely peněžního účetnictví rozumí peněžní příjmy a peněžní výdaje.

§ 202

**Individuální účetní období účetní jednotky používající peněžní účetnictví**

Individuálním účetním obdobím účetní jednotky používající peněžní účetnictví je kalendářní rok.

§ 203

**Měna účetnictví účetní jednotky používající peněžní účetnictví**

(1) Měnou účetnictví účetní jednotky používající peněžní účetnictví je česká měna.

(2) K okamžiku, ke kterému účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku, na měnu účetnictví přepočítává pouze peníze v cizí měně.

§ 204

**Ocenění v peněžním účetnictví**

(1) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví prvotně oceňuje aktiva a dluhy, jako by byla mikro účetní jednotkou, která

a) pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku používá jeho jmenovitou hodnotu a
b) následně neoceňuje reálnou hodnotou.

(2) Při ocenění podle odstavce 1 pořizovací výdaj nezahrnuje výdaj na likvidaci.

(3) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví neoceňuje aktiva a dluhy následně.

§ 205

**Účetní závěrka v peněžním účetnictví**

(1) Účetními výkazy, které tvoří individuální účetní závěrku účetní jednotky používající peněžní účetnictví, jsou

a) výkaz příjmů a výdajů a
b) výkaz aktiv a dluhů.

(2) Individuální účetní závěrku účetní jednotky používající peněžní účetnictví netvoří příloha účetních výkazů.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů individuální účetní závěrky účetní jednotky používající peněžní účetnictví.

§ 206

**Podklady pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky**

Je-li účetní jednotka používající peněžní účetnictví zahrnuta do konsolidačního celku, řádná konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje na základě informací, které by tato účetní jednotka uvedla v individuální účetní závěrce, kdyby nepoužívala peněžní účetnictví.

§ 207

**Zveřejňování účetní závěrky účetní jednotky používající peněžní účetnictví**

Stanoví-li zákon účetní jednotce používající peněžní účetnictví povinnost zveřejnit účetní závěrku, její součástí nemusí být výkaz příjmů a výdajů.

§ 208

**Vedení peněžního účetnictví a inventarizace**

(1) Účetním zápisem v případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví je účetní záznam, kterým účetní jednotka za použití časového a věcného třídícího kritéria zaznamená dopad transakce nebo jiné události na peníze této účetní jednotky.

(2) Účtem v případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví je věcné třídící kritérium umožňující určení položky výkazu příjmů a výdajů, na kterou dopadá transakce nebo jiná událost, kterých se účetní zápis týká.

(3) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví může ke zjištění stavu aktiv a dluhů pro účely sestavení výkazu aktiv a dluhů provést inventarizaci.

# ČÁST DESÁTÁ

# VYKAZOVÁNÍ INFORMACÍ MIMO ÚČETNÍ ZÁVĚRKU

## Hlava I

## Zpráva vedení

### Díl 1

### Individuální zpráva vedení

§ 209

**Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu vedení**

(1) Individuální zprávu vedení vyhotovuje a zveřejňuje velká účetní jednotka a střední účetní jednotka.

*CELEX 32013L0034*

(2) Individuální zprávu vedení není povinna vyhotovovat a zveřejňovat účetní jednotka, která vyhotovila konsolidovanou zprávu vedení obsahující veškeré údaje, které by obsahovala individuální zpráva vedení této účetní jednotky.

*CELEX 32013L0034*

§ 210

**Vymezení a obsah individuální zprávy vedení**

(1) Individuální zpráva vedení poskytuje

a) věrný přehled vývoje, výsledků a situace účetní jednotky v podobě vyvážené a ucelené analýzy přiměřené rozsahu a složitosti její činnosti a
b) popis hlavních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí.

*CELEX 32013L0034*

(2) V rozsahu nezbytném pro pochopení vývoje, výsledků a situace účetní jednotky analýza podle odstavce 1 písm. a) zahrnuje finanční, a je-li to vhodné, i nefinanční klíčové ukazatele výkonnosti, které se vztahují k příslušné činnosti účetní jednotky, včetně informací týkajících se otázek životního prostředí a zaměstnaneckých otázek. V případech, kde je to vhodné, tato analýza obsahuje odkazy na částky uvedené v účetní závěrce a jejich dodatečné vysvětlení.

*CELEX 32013L0034*

(3) Individuální zpráva vedení dále obsahuje

a) informace o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
b) informace o činnosti v oblasti výzkumu a vývoje,
c) informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů, kterými jsou
   1. důvody nabytí vlastních podílů, k němuž došlo v průběhu individuálního účetního období,
   2. počet a jmenovitá nebo účetní jmenovitá hodnota vlastních podílů nabytých a zcizených v průběhu individuálního účetního období a podíl na upsaném základním kapitálu, který tyto podíly představují,

3. počet a jmenovitá nebo účetní jmenovitá hodnota vlastních podílů ve vlastnictví účetní jednotky a jejich podíl na upsaném základním kapitálu, a to na začátku a na konci individuálního účetního období,
4. v případě nabytí nebo převodu za úplatu protihodnota poskytnutá za tyto vlastní podíly a
5. uvedení osoby, od které účetní jednotka vlastní podíl nabyla, ledaže jej nabyla na evropském regulovaném trhu,

d) informace o existenci zahraniční pobočky,
e) v případě, že to má význam pro posouzení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky, která používá finanční nástroje, informace o
   1. cílech a metodách řízení rizik účetní jednotky, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty, a
   2. cenových a úvěrových rizicích a rizicích souvisejících s likviditou a peněžním tokem, kterým je účetní jednotka vystavena, a
f) informace o skutečnostech majících význam pro naplnění účelu individuální zprávy vedení, které nastaly po posledním dni individuálního účetního období a přede dnem vyhotovení této zprávy.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32017L1132*

(4) Individuální zpráva vedení dále obsahuje také informace o nehmotných zdrojích, na kterých zásadně závisí obchodní model účetní jednotky a které jsou pro ni zdrojem tvorby hodnoty, a to včetně vysvětlení, jak jsou tyto nehmotné zdroje pro její obchodní model zásadní a jakým způsobem jsou pro ni zdrojem tvorby hodnoty, jde-li o účetní jednotku, která je obchodní společností, spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou a která

a) spadá do kategorie velkých účetních jednotek na základě splnění podmínek podle § 19 odst. 5,
b) je účetní jednotkou veřejného zájmu a
c) má průměrný počet zaměstnanců za individuální účetní období vyšší než 1 000.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32022L2464*

(5) Individuální zpráva vedení nemusí obsahovat informace podle odstavce 2, pokud účetní jednotka vyhotovila zprávu o udržitelnosti a tyto informace jsou v ní uvedené.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32022L2464*

§ 211

**Náležitosti individuální zprávy vedení**

(1) Individuální zpráva vedení obsahuje

a) prohlášení osoby odpovědné za účetní výkaznictví s uvedením jejího jména a funkce o tom, že zpráva vedení v souladu s účetními předpisy obsahuje věrný přehled vývoje, výsledků a situace účetní jednotky v účetním období spolu s popisem hlavních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí,
b) podpis osoby odpovědné za účetní výkaznictví a datum jejího podpisu.

(2) Individuální zpráva vedení nemusí obsahovat prohlášení osoby odpovědné za účetní výkaznictví, pokud je obsahem jiného dokumentu, se kterým je zpráva vedení předkládána ke

schválení orgánu účetní jednotky k tomu příslušnému podle jiného právního předpisu a který je zveřejňován společně s účetní závěrkou.

Díl 2

**Konsolidovaná zpráva vedení**

§ 212

**Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu vedení**

Konsolidovanou zprávu vedení vyhotovuje a zveřejňuje mateřská účetní jednotka, která má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

*CELEX 32013L0034*

§ 213

**Vymezení a obsah konsolidované zprávy vedení**

(1) Konsolidovaná zpráva vedení obsahuje informace podle § 210 a náležitosti podle § 211 za konsolidační celek.

*CELEX 32013L0034*

(2) Za vlastní akcie nebo jiné vlastní podíly se pro účely konsolidované zprávy vedení považují i podíly v mateřské účetní jednotce, které má dceřiná účetní jednotka nebo jednotka jednající vlastním jménem na účet mateřské účetní jednotky nebo její dceřiné účetní jednotky.

Díl 3

**Společná ustanovení o zprávě vedení**

§ 214

**Okamžik vyhotovení zprávy vedení a její podoba**

(1) Zpráva vedení je vyhotovena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví.

(2) Má-li účetní jednotka povinný audit, okamžik vyhotovení zprávy vedení musí být shodný s okamžikem sestavení řádné účetní závěrky.

(3) Vyhotovuje-li účetní jednotka zprávu vedení v elektronické podobě, osoba odpovědná za účetní výkaznictví ji podepisuje uznávaným elektronickým podpisem.

(4) Zprávu vedení účetní jednotka vyhotovuje v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language, pokud je její součástí zpráva o udržitelnosti.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

Hlava II

## Zpráva o udržitelnosti

Díl 1

## Individuální zpráva o udržitelnosti

§ 215

### Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti

Individuální zprávu o udržitelnosti vyhotovuje a zveřejňuje účetní jednotka, která je obchodní společností, spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou a která

a) je velkou účetní jednotkou,
b) je účetní jednotkou veřejného zájmu a
c) má průměrný počet zaměstnanců za individuální účetní období vyšší než 1 000.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*
*CELEX 52025PC0081*

§ 216

### Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti

(1) Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat účetní jednotka, která je

a) malou a nepříliš složitou institucí podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na úvěrové instituce[9)],
b) kaptivní pojišťovnou nebo kaptivní zajišťovnou podle zákona o pojišťovnictví, nebo
c) investičním fondem.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, pokud

a) není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
b) konsolidovaná zpráva vedení její mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky z členského státu Evropské unie
   1. obsahuje informace o této účetní jednotce a jejích dceřiných účetních jednotkách,
   2. obsahuje konsolidovanou zprávu o udržitelnosti a
   3. je vyhotovena podle předpisu Evropské unie upravujícího roční účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a související zprávy některých forem podniků[5)] a
c) zpráva vedení této účetní jednotky obsahuje
   1. název nebo obchodní firmu a sídlo mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, v jejíž konsolidované zprávě vedení je zahrnuta,

---

[9)] Čl. 4 odst. 1 bod 145 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a o změně nařízení (EU) č. 648/2012, v platném znění.

2. odkaz na internetové stránky, na kterých se v českém nebo anglickém jazyce uveřejňuje konsolidovaná zpráva vedení, ve které je zahrnuta, a zpráva o ověření konsolidované zprávy o udržitelnosti, a
3. informaci o tom, že tato účetní jednotka není povinna vyhotovovat a zveřejňovat individuální zprávu o udržitelnosti.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32022L2464*

(3) Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, pokud

a) není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
b) konsolidovaná zpráva o udržitelnosti její konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu
   1. obsahuje informace o této účetní jednotce a jejích dceřiných účetních jednotkách,
   2. je vyhotovena podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 29b směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[10)], nebo způsobem rovnocenným těmto standardům podle prováděcího předpisu Evropské unie o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatého podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES, v platném znění,
   3. obsahuje informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11)] ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem jejích dceřiných účetních jednotek, nejsou-li tyto informace součástí zprávy vedení této účetní jednotky,
   4. je vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language a značkována podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12)],
   5. je ověřena podle právního řádu státu, podle kterého byla konsolidující zahraniční účetní jednotka ustavena, a
   6. je společně se zprávou o jejím ověření zveřejněna ve veřejném rejstříku, v němž je zapsána tato účetní jednotka, ve lhůtě pro zveřejnění zprávy vedení, a
c) zpráva vedení této účetní jednotky obsahuje
   1. název nebo obchodní firmu a sídlo konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, v jejíž konsolidované zprávě o udržitelnosti je zahrnuta,
   2. odkaz na internetové stránky, na kterých se v českém nebo anglickém jazyce uveřejňuje konsolidovaná zpráva o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, ve které je zahrnuta, a zpráva o jejím ověření,
   3. informaci o tom, že tato účetní jednotka není povinna vyhotovovat a zveřejňovat individuální zprávu o udržitelnosti, a

---

[10)] Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772 ze dne 31. července 2023, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti.

[11)] Čl. 8 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. června 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088.

[12)] Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2018/815 ze dne 17. prosince 2018, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES, pokud jde o regulační technické normy specifikace jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv.

4. informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11)] ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem jejích dceřiných účetních jednotek, nejsou-li tyto informace součástí konsolidované zprávy o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, ve které je tato účetní jednotka zahrnuta.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(4) Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, která vyhotovila konsolidovanou zprávu o udržitelnosti.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

§ 217

**Vymezení individuální zprávy o udržitelnosti**

(1) Individuální zpráva o udržitelnosti poskytuje informace potřebné k pochopení vlivu

a) činnosti účetní jednotky na záležitosti týkající se udržitelnosti a
b) záležitostí týkajících se udržitelnosti na vývoj, výkonnost a situaci účetní jednotky.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Záležitostmi týkajícími se udržitelnosti se pro účely účetnictví rozumí

a) otázky životního prostředí,
b) sociální otázky,
c) otázky lidských práv a jejich dodržování,
d) otázky správy a řízení účetní jednotky,
e) zaměstnanecké otázky,
f) otázky boje proti korupci a úplatkářství.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(3) Je-li vyhotovována individuální zpráva vedení, individuální zpráva o udržitelnosti je součástí individuální zprávy vedení jako její zvláštní část.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(4) Účetní jednotka, která není povinna vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti, může za individuální zprávu o udržitelnosti označit pouze dokument, který byl vyhotoven podle tohoto zákona nebo podle mezinárodně uznávaných standardů pro vykazování udržitelnosti jiných než podle § 224 odst. 1. Tento dokument je ověřován auditorem jako zpráva o udržitelnosti.

§ 218

**Obsah individuální zprávy o udržitelnosti**

(1) Individuální zpráva o udržitelnosti obsahuje

a) stručný popis obchodního modelu a strategie účetní jednotky včetně

1. popisu odolnosti obchodního modelu a strategie účetní jednotky vůči rizikům spojeným se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti,
2. příležitostí pro účetní jednotku vztahujících se k záležitostem týkajícím se udržitelnosti,
3. plánů účetní jednotky a opatření přijatých k jejich zavedení a souvisejících finančních a investičních plánů, které mají zajistit, aby obchodní model a strategie účetní jednotky byly slučitelné s přechodem na udržitelné hospodářství a s omezením globálního oteplování na 1,5 ºC v souladu s Pařížskou dohodou[13)] a s cílem dosáhnout klimatické neutrality do roku 2050 podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího evropský právní rámec pro klima[14)],
4. informace, jak je účetní jednotka vystavena činnostem souvisejícím s uhlím, ropou a plynem, je-li těmto činnostem vystavena,
5. způsobu, jakým obchodní model a strategie účetní jednotky zohledňují zájmy jejích zainteresovaných stran a dopady účetní jednotky na záležitosti týkající se udržitelnosti, a
6. popisu, jak je strategie účetní jednotky s ohledem na záležitosti týkající se udržitelnosti zaváděna,

b) popis časově vymezených cílů souvisejících se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti, které si účetní jednotka určila, případně také absolutních cílů snížení emisí skleníkových plynů alespoň pro roky 2030 a 2050, včetně
   1. popisu pokroku, jakého účetní jednotka při plnění těchto cílů dosáhla, a
   2. prohlášení o tom, zda jsou tyto cíle účetní jednotky týkající se otázek životního prostředí založeny na přesvědčivých vědeckých důkazech,

c) popis úlohy statutárních a kontrolních orgánů účetní jednotky v oblasti záležitostí týkajících se udržitelnosti, včetně popisu jejich odborných znalostí a dovedností ve vztahu k plnění této úlohy nebo toho, jaký mají přístup k těmto odborným znalostem a dovednostem,

d) informace o existenci systémů pobídek spojených se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti, které jsou nabízeny členům statutárních a kontrolních orgánů účetní jednotky,

e) popis politik účetní jednotky v oblasti záležitostí týkajících se udržitelnosti,

f) popis postupu náležité péče, který účetní jednotka uplatňuje v oblasti záležitostí týkajících se udržitelnosti, a případně také dodržování požadavků předpisu Evropské unie upravujícího náležitou péči podniků v oblasti udržitelnosti[15)],

g) popis hlavních skutečných nebo potenciálních nepříznivých dopadů spojených s vlastní provozní činností účetní jednotky, s jejím hodnotovým řetězcem, produkty a službami, obchodními vztahy a dodavatelským řetězcem, popis opatření přijatých účetní jednotkou k identifikaci a sledování těchto dopadů a dalších nepříznivých dopadů, které musí účetní jednotka identifikovat podle požadavků předpisu Evropské unie upravujícího náležitou péči podniků v oblasti udržitelnosti[15)],

---

[13)] Pařížská dohoda přijatá v Paříži dne 12. prosince 2015, vyhlášená pod č. 64/2017 Sb. m. s.

[14)] Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1119 ze dne 30. června 2021, kterým se stanoví rámec pro dosažení klimatické neutrality a mění nařízení (ES) č. 401/2009 a nařízení (EU) 2018/1999 („evropský právní rámec pro klima“).

[15)] Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2024/1760 ze dne 13. června 2024 o náležité péči podniků v oblasti udržitelnosti a o změně směrnice (EU) 2019/1937 a nařízení (EU) 2023/2856.

h) popis opatření přijatých účetní jednotkou, která mají skutečným nebo potenciálním nepříznivým dopadům podle písmene g) předcházet, zmírnit je, napravit je nebo je odstranit, a to včetně popisu výsledků uplatňování těchto opatření,
i) popis hlavních rizik pro účetní jednotku vztahujících se k záležitostem týkajícím se udržitelnosti, včetně popisu
   1. hlavních závislostí účetní jednotky na těchto záležitostech týkajících se udržitelnosti a
   2. způsobu, jakým účetní jednotka tato rizika řídí, a
j) ukazatele vztahující se k informacím podle písmen a) až i).

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Individuální zpráva o udržitelnosti obsahuje postup, kterým bylo určeno, jaké informace podle § 217 odst. 1 v ní budou uvedeny.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(3) Informace podle odstavce 1

a) v případech, kdy je to relevantní, zahrnují informace o vlastní činnosti účetní jednotky a jejím hodnotovém řetězci, včetně informací o jejích produktech a službách, obchodních vztazích a dodavatelském řetězci,
b) uvádí účetní jednotka z krátkodobého, střednědobého nebo dlouhodobého hlediska tak, aby byl naplněn účel individuální zprávy o udržitelnosti.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(4) Vztahují-li se informace uvedené v individuální zprávě vedení nebo částky uvedené v individuální účetní závěrce k informacím obsaženým v individuální zprávě o udržitelnosti, účetní jednotka v individuální zprávě o udržitelnosti uvede k těmto informacím nebo částkám dodatečné vysvětlení a na tyto informace nebo částky odkáže.

*CELEX 32013L0034*

(5) Individuální zpráva o udržitelnosti nemusí ve výjimečných případech a na základě odůvodněného rozhodnutí účetní jednotky obsahovat informace týkající se budoucího vývoje účetní jednotky nebo právě projednávaných záležitostí, pokud by uvedení těchto informací ve zprávě o udržitelnosti mohlo výrazně poškodit obchodní postavení této účetní jednotky, ledaže by neuvedení těchto informací znemožnilo naplnit účel této zprávy.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(6) Účetní jednotka může při získávání informací podle odstavce 3 písm. a) od účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek ve svém hodnotovém řetězci, které nemají povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, požadovat pouze informace podle předpisu Evropské unie upravujícího dobrovolný standard pro podávání zpráv o udržitelnosti pro malé a střední podniky[16)]; to neplatí pro informace obvykle sdílené v rámci odvětví. Uvedení těchto informací se považuje za splnění požadavků na uvedení informací o hodnotovém řetězci.

*CELEX 52025PC0081*

---

[16)] Doporučení Komise (EU) 2025/1710 ze dne 30. července 2025 o dobrovolném standardu pro podávání zpráv o udržitelnosti pro malé a střední podniky.

§ 219

**Další obsah individuální zprávy o udržitelnosti**

Individuální zpráva o udržitelnosti obsahuje také informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11)].

*CELEX 32020R0852*

Díl 2

**Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti**

§ 220

**Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti**

Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovuje a zveřejňuje mateřská účetní jednotka velkého konsolidačního celku, která je obchodní společností, spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou a

a) která je účetní jednotkou veřejného zájmu a
b) jejíž konsolidační celek má průměrný počet zaměstnanců za konsolidační účetní období vyšší než 1 000.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

§ 221

**Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti**

(1) Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat mateřská účetní jednotka, která je investičním fondem.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také mateřská účetní jednotka, pokud

a) není velkou účetní jednotkou, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
b) konsolidovaná zpráva vedení její mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky z členského státu Evropské unie
   1. obsahuje informace o této mateřské účetní jednotce a jejích dceřiných účetních jednotkách,
   2. obsahuje konsolidovanou zprávu o udržitelnosti a
   3. je vyhotovena podle předpisu Evropské unie upravujícího roční účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a související zprávy některých forem podniků[5)] a
c) zpráva vedení této mateřské účetní jednotky obsahuje
   1. název nebo obchodní firmu a sídlo mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, v jejíž konsolidované zprávě vedení je zahrnuta,
   2. odkaz na internetové stránky, na kterých se v českém nebo anglickém jazyce uveřejňuje konsolidovaná zpráva vedení, ve které je zahrnuta, a zpráva o ověření konsolidované zprávy o udržitelnosti, a

3. informaci o tom, že tato mateřská účetní jednotka není povinna vyhotovovat a zveřejňovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32022L2464*

(3) Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také mateřská účetní jednotka, pokud

a) není velkou účetní jednotkou, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
b) konsolidovaná zpráva o udržitelnosti její konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu
   1. obsahuje informace o této mateřské účetní jednotce a jejích dceřiných účetních jednotkách,
   2. je vyhotovena podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 29b směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[10], nebo způsobem rovnocenným těmto standardům podle prováděcího předpisu Evropské unie o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatého podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES, v platném znění,
   3. obsahuje informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11] ve vztahu k činnosti této mateřské účetní jednotky a k činnostem jejích dceřiných účetních jednotek, které nevyhotovují individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216 odst. 3, nejsou-li tyto informace součástí zprávy vedení této mateřské účetní jednotky,
   4. je vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language a značkována podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12],
   5. je ověřena podle právního řádu státu, podle kterého byla konsolidující zahraniční účetní jednotka ustavena, a
   6. je společně se zprávou o jejím ověření zveřejněna ve veřejném rejstříku, v němž je zapsána tato mateřská účetní jednotka, ve lhůtě pro zveřejnění zprávy vedení a
c) zpráva vedení této mateřské účetní jednotky obsahuje
   1. název nebo obchodní firmu a sídlo konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, v jejíž konsolidované zprávě o udržitelnosti je zahrnuta,
   2. odkaz na internetové stránky, na kterých se v českém nebo anglickém jazyce uveřejňuje konsolidovaná zpráva o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, ve které je zahrnuta, a zpráva o jejím ověření,
   3. informaci o tom, že tato mateřská účetní jednotka není povinna vyhotovovat a zveřejňovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, a
   4. informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11] ve vztahu k činnosti této mateřské účetní jednotky a k činnostem jejích dceřiných účetních jednotek, které nevyhotovují individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216 odst. 3, nejsou-li tyto informace součástí konsolidované zprávy o udržitelnosti jiné konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32022L2464*

§ 222

**Vymezení konsolidované zprávy o udržitelnosti**

(1) Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti poskytuje informace potřebné k pochopení vlivu

a) činnosti skupiny na záležitosti týkající se udržitelnosti a
b) záležitostí týkajících se udržitelnosti na vývoj, výkonnost a situaci skupiny.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Je-li vyhotovována konsolidovaná zpráva vedení, konsolidovaná zpráva o udržitelnosti je součástí konsolidované zprávy vedení jako její zvláštní část.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(3) Účetní jednotka, která není povinna vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, může za konsolidovanou zprávu o udržitelnosti označit pouze dokument, který byl vyhotoven podle tohoto zákona nebo podle mezinárodně uznávaných standardů pro vykazování udržitelnosti jiných než podle § 224 odst. 1. Tento dokument je ověřován auditorem jako zpráva o udržitelnosti.

§ 223

**Obsah konsolidované zprávy o udržitelnosti**

(1) Ustanovení upravující obsah individuální zprávy o udržitelnosti se na obsah konsolidované zprávy o udržitelnosti použijí obdobně ve vztahu ke skupině.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Jsou-li významné rozdíly mezi dopady nebo riziky u skupiny a u jedné nebo více dceřiných účetních jednotek, konsolidovaná zpráva o udržitelnosti obsahuje také popis a vysvětlení těchto dopadů nebo rizik.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(3) Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti obsahuje také údaj o tom, které dceřiné účetní jednotky nevyhotovují individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216 odst. 2 nebo 3 nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti podle § 221 odst. 2 nebo 3.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

Díl 3

**Společná ustanovení o zprávě o udržitelnosti**

§ 224

**Forma zprávy o udržitelnosti a informační povinnost**

(1) Zprávu o udržitelnosti vyhotovuje účetní jednotka podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 29b směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[10)].

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Zprávu o udržitelnosti vyhotovuje účetní jednotka v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language a je značkována podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12)].

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(3) Účetní jednotka podle § 215 a mateřská účetní jednotka podle § 220 s výjimkou účetní jednotky nebo mateřské účetní jednotky, které jsou investičním fondem, před vyhotovením zprávy o udržitelnosti, která obsahuje informace týkající se této účetní jednotky,

a) informují zástupce zaměstnanců a projednají s nimi relevantní informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti a prostředky pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti postupem podle zákoníku práce a
b) zajistí předání stanoviska zástupců zaměstnanců k relevantním informacím uváděným ve zprávě o udržitelnosti a prostředkům pro získávání a ověření informací uváděných v této zprávě kontrolním orgánům účetní jednotky nebo mateřské účetní jednotky.

*CELEX 30213L0034*
*CELEX 32022L2464*

Hlava III

## Zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

Díl 1

## Individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

§ 225

### Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů

Individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovuje a zveřejňuje velká účetní jednotka, která je obchodní společností a

a) vykonává činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem nebo těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích ekonomických činností uvedených v sekci B oddílech 05 až 08 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)], nebo
b) vyvíjí v původních lesích činnost uvedenou v sekci A oddílu 02 skupině 02.2 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)].

*CELEX 320013L0034*

[17)] Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech, v platném znění.

§ 226

**Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů**

Individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů není povinna vyhotovovat a zveřejňovat účetní jednotka,

a) jejíž platby správním jednotkám mají být zahrnuty v konsolidované zprávě o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovené podle právního řádu členského státu Evropské unie jí nebo jinou účetní jednotkou nebo zahraniční účetní jednotkou, nebo
b) která vyhotovuje a zveřejňuje dokument podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie rovnocenný individuální zprávě o platbách do veřejných rozpočtů podle rozhodnutí Evropské komise o rovnocennosti mezi požadavky určitých třetích zemí na podávání zpráv o platbách vládám[18)].

*CELEX 320013L0034*

§ 227

**Vymezení individuální zprávy o platbách do veřejných rozpočtů**

(1) Individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů poskytuje přehled plateb zaplacených nebo poskytnutých za individuální účetní období jednotlivým správním jednotkám, ve kterém účetní jednotka uvádí celkovou výši těchto plateb a celkovou výši těchto plateb v členění podle

a) jednotlivých projektů,
b) druhů podle odstavce 4 písm. a) a
c) druhů podle odstavce 4 písm. a) za jednotlivé projekty.

*CELEX 320013L0034*

(2) V případě platby v podobě nepeněžitého plnění účetní jednotka uvádí

a) druh plnění,
b) hodnotu platby a vysvětlení, jak byla hodnota určena, a
c) množství plnění, je-li to vhodné.

*CELEX 320013L0034*

(3) Individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů nemusí obsahovat platbu, jejíž hodnota sama ani v úhrnu s hodnotami souvisejících plateb za individuální účetní období nepřesahuje 2 600 000 Kč.

*CELEX 320013L0034*

(4) Pro účely zprávy o platbách do veřejných rozpočtů se rozumí

a) platbou plnění související s činností spojenou s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem nebo těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích ekonomických činností uvedených v sekci B oddílech 05 až 08 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)] nebo s činností v původních lesích uvedenou v sekci A oddílu 02 skupině 02.2 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a

---

[18)] Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2016/1910 ze dne 28. října 2016 o rovnocennosti mezi požadavky určitých třetích zemí na podávání zpráv o platbách vládám a požadavky kapitoly 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU.

Rady (ES) č. 1893/2006[17)], které je

1. poskytnutím části produkce,
2. daní, poplatkem nebo jiným obdobným peněžitým plněním s výjimkou daně z přidané hodnoty, spotřební daně, daně z příjmů fyzických osob a daně z prodeje,
3. úplatou za užívání,
4. podílem na zisku,
5. úplatou za uzavření smlouvy, objevení ložiska nebo těžební lokality nebo za výrobu nebo těžbu,
6. licenčním poplatkem, jinou úplatou za licenci nebo koncesi, nebo
7. úplatou za zlepšení infrastruktury,

b) správní jednotkou správní orgán nebo jednotka vykonávající veřejnou správu v jakémkoli státu a jednotka ovládaná tímto orgánem nebo touto jednotkou,

c) projektem provozní činnosti, které jsou upraveny jednou smlouvou, licencí nebo koncesí a představují základ pro platbu správní jednotce; pokud je více smluv, licencí nebo koncesí zásadním způsobem provázáno, považují se jimi upravené provozní činnosti za jeden projekt.

*CELEX 320013L0034*

Díl 2

## Konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

§ 228

### Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů

(1) Konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovuje a zveřejňuje mateřská účetní jednotka, která je velkou účetní jednotkou a obchodní společností, pokud ona nebo některá její dceřiná účetní jednotka

a) vykonávají činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem nebo těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích ekonomických činností uvedených v sekci B oddílech 05 až 08 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)], nebo

b) vyvíjí v původních lesích činnost uvedenou v sekci A oddílu 02 skupině 02.2 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)].

*CELEX 320013L0034*

(2) Konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů není mateřská účetní jednotka povinna vyhotovovat a zveřejňovat, pokud

a) je konsolidační celek
   1. malým nebo středním konsolidačním celkem, nebo
   2. konsolidačním celkem zahrnutým v konsolidované účetní závěrce nadřazené účetní jednotky z členského státu Evropské unie, nebo

b) mateřská účetní jednotka vyhotovuje a zveřejňuje dokument podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie rovnocenný konsolidované zprávě o platbách do veřejných rozpočtů podle rozhodnutí Evropské komise o rovnocennosti mezi požadavky určitých třetích zemí na podávání zpráv o platbách vládám[18)].

*CELEX 320013L0034*

§ 229

**Vymezení konsolidované zprávy o platbách do veřejných rozpočtů**

(1) Konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů poskytuje přehled plateb zaplacených nebo poskytnutých mateřskou účetní jednotkou a dceřinými účetními jednotkami jednotlivým správním jednotkám za konsolidační účetní období, které by tyto účetní jednotky uváděly ve svých individuálních zprávách o platbách do veřejných rozpočtů za toto období.

*CELEX 32013L0034*

(2) Konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů nemusí obsahovat platby zaplacené nebo poskytnuté dceřinou účetní jednotkou nezahrnutou do konsolidované účetní závěrky z jiného důvodu, než že je z hlediska konsolidačního celku sama i v úhrnu s ostatními dceřinými účetními jednotkami nevýznamná, pokud

a) ve zcela výjimečných případech nelze údaje týkající se této dceřiné účetní jednotky nezbytné pro vyhotovení této zprávy získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez toho, že by jejich získání vedlo k prodlení s vyhotovením této zprávy,
b) podíl v této dceřiné účetní jednotce je určen výhradně k následnému prodeji, nebo
c) závažná a dlouhodobá omezení podstatným způsobem brání mateřské účetní jednotce v uplatňování jejího vlivu na činnost dceřiné účetní jednotky.

*CELEX 320013L0034*

Hlava IV

**Zpráva o daních z příjmů**

Díl 1

**Individuální zpráva o daních z příjmů**

§ 230

**Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů**

(1) Individuální zprávu o daních z příjmů za individuální účetní období vyhotovuje a zveřejňuje samostatná účetní jednotka, která je obchodní společností a má zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu,

a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících individuálních účetních období, ve kterých její roční úhrn čistého obratu dosáhne 19 000 000 000 Kč, a
b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících individuálních účetních období, ve kterých její roční úhrn čistého obratu nedosáhne 19 000 000 000 Kč.

*CELEX 320013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Individuální zprávu o daních z příjmů za individuální účetní období zveřejňuje prostřednictvím své pobočky samostatná zahraniční účetní jednotka ze třetího státu provozující činnost na území České republiky, která má právní formu srovnatelnou s obchodní společností,

a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících individuálních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky dosáhne 240 000 000 Kč a výnosy zahraniční účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR, a
b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících individuálních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky nedosáhne 240 000 000 Kč, nebo za první ze 2 po sobě

následujících individuálních účetních období, ve kterých výnosy zahraniční účetní jednotky nedosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(3) Pro účely zprávy o daních z příjmů se výnosy zahraniční účetní jednotky ze třetího státu rozumí její výnosy podle právních předpisů použitých pro sestavení její účetní závěrky.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(4) Kritérium výnosů zahraniční účetní jednotky ze třetího státu se pro účely zprávy o daních z příjmů přepočítá na měnu účetní závěrky této zahraniční účetní jednotky referenčním kurzem Evropské centrální banky publikovaným v Úředním věstníku Evropské unie dne 21. prosince 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce. Pokud Evropská centrální banka kurz této měny nevyhlásila, použijí se kurzy vyhlášené Českou národní bankou pro 21. prosinec 2021.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

§ 231

**Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů**

(1) Účetní jednotka není povinna vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů, pokud o veškerých svých činnostech zveřejňuje údaje podle § 11c zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Zahraniční účetní jednotka není povinna zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů, pokud

a) vyhotovila zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na individuální zprávu o daních z příjmů,
b) zpráva podle písmene a) obsahuje název a adresu pobočky na území České republiky a
c) do 12 měsíců od posledního dne individuálního účetního období je překlad zprávy podle písmene a) do českého nebo anglického jazyka zveřejněn ve veřejném rejstříku, ve kterém je zapsána pobočka zahraniční účetní jednotky, a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách zahraniční účetní jednotky, kde je bezplatně dostupný.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

§ 232

**Nedostupnost individuální zprávy o daních z příjmů a údajů k jejímu vyhotovení**

(1) Pokud zahraniční účetní jednotka, která má povinnost zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů, nemá tuto zprávu ani na vyžádání k dispozici, vyhotoví ji a zveřejní osoba pověřená jednáním za pobočku zahraniční účetní jednotky na území České republiky.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Nemá-li osoba podle odstavce 1 všechny údaje potřebné k vyhotovení individuální zprávy o daních z příjmů, požádá o ně zahraniční účetní jednotku.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(3) Pokud osoba podle odstavce 1 neobdrží všechny potřebné údaje k vyhotovení individuální zprávy o daních z příjmů, vyhotoví tuto zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a uvede v ní prohlášení o tom, že jí zahraniční účetní jednotka neposkytla všechny potřebné údaje.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

§ 233

**Obsah individuální zprávy o daních z příjmů**

(1) Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje

a) název nebo obchodní firmu účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky,
b) účetní období, za které se zpráva vyhotovuje,
c) měnu použitou ve zprávě, kterou je měna používaná pro sestavení účetní závěrky účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky v daném účetním období,
d) stručný popis povahy činnosti účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky,
e) počet zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky,
f) celkové výnosy účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky s vyloučením úprav hodnot,
g) výsledek hospodaření za účetní období před zdaněním účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky,
h) výši nákladu na splatnou daň z příjmů účetní jednotky nebo ve vztahu k pobočce zahraniční účetní jednotky v příslušné daňové jurisdikci za dané účetní období,
i) výši uhrazené daně z příjmů účetní jednotky nebo ve vztahu k pobočce zahraniční účetní jednotky v příslušné daňové jurisdikci během daného účetního období včetně srážkové daně odvedené z jejich příjmů a
j) výši kumulovaných výsledků hospodaření účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky na konci daného účetního období.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Individuální zpráva o daních z příjmů může být vyhotovena na základě pokynů pro vyplňování zprávy podle zemí uvedených ve vyhlášce upravující vzor zprávy podle zemí a pokyny k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Ve zprávě se uvede, zda byla tato možnost využita.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(3) Údaje v individuální zprávě o daních z příjmů se uspořádají podle společného vzoru a v elektronickém formátu podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 48c směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[19)].

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32021L2101*

(4) Údaje v individuální zprávě o daních z příjmů jsou uváděné na základě usazení, existence stálé provozovny nebo trvalé podnikatelské činnosti, které jsou rozhodné pro určení, ve které daňové jurisdikci daná činnost podléhá dani,

a) odděleně za každý členský stát Evropské unie bez ohledu na to, zda je tvořen více daňovými jurisdikcemi,
b) odděleně za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného individuálního účetního období, uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie uveřejněném v Úředním věstníku Evropské unie,
c) odděleně za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného individuálního účetního období, a k 1. březnu bezprostředně předcházejícího kalendářního roku uveden na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schváleném Radou Evropské unie uveřejněném v Úředním věstníku Evropské unie, a
d) souhrnně za daňové jurisdikce jiné než podle písmen a) až c).

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32021L2101*

(5) Údaje o určité činnosti uvedené v individuální zprávě o daních z příjmů nemohou být uvedeny u více než jedné daňové jurisdikce.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32021L2101*

(6) Individuální zpráva o daních z příjmů nemusí obsahovat informace, jejichž uvedení by mohlo závažně poškodit obchodní postavení účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky a které se netýkají daňové jurisdikce podle odstavce 4 písm. b) nebo c). Využití této možnosti se uvede ve zprávě spolu s vysvětlením důvodů a neuvedené informace jsou obsahem některé individuální zprávy o daních z příjmů vyhotovené za některé následující individuální účetní období započaté do 5 let od posledního dne individuálního účetního období, za které došlo k neuvedení těchto informací.

*CELEX 32013L0034*

*CELEX 32021L2101*

(7) Individuální zpráva o daních z příjmů může obsahovat vysvětlení významných nesrovnalostí mezi výší nákladu na splatnou daň z příjmů a výší uhrazené daně z příjmů. Toto vysvětlení může zohlednit tyto částky za bezprostředně předcházející individuální účetní období.

*CELEX 32013L0034*

---

[19)] Prováděcí nařízení Komise (EU) 2024/2952 ze dne 29. listopadu 2024, kterým se stanoví společný vzor a elektronické formáty pro podávání zpráv pro účely uplatňování směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o informace, které mají být předkládány ve zprávách s informacemi o dani z příjmů.

*CELEX 32021L2101*

Díl 2

**Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů**

§ 234

**Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů**

(1) Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za konsolidační účetní období vyhotovuje a zveřejňuje nejvyšší mateřská účetní jednotka, která je obchodní společností a jejíž konsolidační celek netvoří pouze účetní jednotky, které nemají zahraniční pobočku ani zahraniční stálou provozovnu,

a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu na konsolidovaném základě dosáhne 19 000 000 000 Kč, a
b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu na konsolidovaném základě nedosáhne 19 000 000 000 Kč.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za konsolidační účetní období vyhotovují a zveřejňují střední účetní jednotka a velká účetní jednotka, pokud jsou obchodní společností a sama je přímo nebo nepřímo ovládá nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu,

a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR, a
b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky nedosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(3) Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za konsolidační účetní období zveřejňuje prostřednictvím své pobočky zahraniční účetní jednotka ze třetího státu provozující činnost na území České republiky, která má právní formu srovnatelnou s obchodní společností a je nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotkou, pokud sama přímo nebo nepřímo neovládá žádnou střední ani velkou účetní jednotku,

a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky dosáhne 240 000 000 Kč a konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR, a
b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky nedosáhne 240 000 000 Kč, nebo za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky nedosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(4) Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za konsolidační účetní období zveřejňuje prostřednictvím své pobočky zahraniční účetní jednotka ze třetího státu provozující činnost na území České republiky, která má právní formu srovnatelnou s obchodní společností a kterou sama přímo nebo nepřímo ovládá nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu, pokud tato nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo neovládá žádnou střední ani velkou účetní jednotku,

a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky dosáhne 240 000 000 Kč a konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR, a
b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky nedosáhne 240 000 000 Kč, nebo za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky nedosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(5) Pro účely konsolidované zprávy o daních z příjmů se konsolidovanými výnosy v konsolidované účetní závěrce zahraniční účetní jednotky ze třetího státu rozumí její konsolidované výnosy podle právních předpisů použitých pro sestavení její konsolidované účetní závěrky.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(6) Kritérium konsolidovaných výnosů v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu se pro účely konsolidované zprávy o daních z příjmů přepočítá na měnu konsolidované účetní závěrky této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky referenčním kurzem Evropské centrální banky publikovaným v Úředním věstníku Evropské unie dne 21. prosince 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce. Pokud Evropská centrální banka kurz této měny nevyhlásila, použijí se kurzy vyhlášené Českou národní bankou pro 21. prosinec 2021.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

§ 235

**Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů**

(1) Nejvyšší mateřská účetní jednotka není povinna vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, pokud ona nebo její dceřiná účetní jednotka podávají zprávu podle právního řádu členského státu Evropské unie v souladu s čl. 89 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU, která zahrnuje údaje o veškerých činnostech této mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých v konsolidované účetní závěrce, za které by tato mateřská účetní jednotka konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovovala.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Účetní jednotka a zahraniční účetní jednotka nejsou povinny vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, pokud

a) nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu vyhotovila za účetní jednotku nebo zahraniční účetní jednotku, za které by se zpráva vyhotovovala, zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na konsolidovanou zprávu o daních z příjmů,
b) zpráva podle písmene a) obsahuje název nebo obchodní firmu a sídlo této účetní jednotky nebo název a adresu pobočky na území České republiky a
c) do 12 měsíců od posledního dne konsolidačního účetního období je překlad zprávy podle písmene a) do českého nebo anglického jazyka zveřejněn ve veřejném rejstříku, ve kterém jsou účetní jednotka nebo pobočka zahraniční účetní jednotky zapsány, a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, kde je bezplatně dostupný.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

§ 236

**Nedostupnost konsolidované zprávy o daních z příjmů a údajů k jejímu vyhotovení**

(1) Pokud účetní jednotka, která má povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, nemá údaje potřebné k vyhotovení této zprávy, požádá o poskytnutí těchto údajů nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotku ze třetího státu. Pokud neobdrží všechny potřebné údaje, vyhotoví zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a uvede v ní prohlášení o tom, že jí tato nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka neposkytla všechny potřebné údaje.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Pokud zahraniční účetní jednotka, která má povinnost zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, nemá tuto zprávu ani na vyžádání k dispozici, vyhotoví ji a zveřejní osoba pověřená jednáním za pobočku zahraniční účetní jednotky na území České republiky.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(3) Nemá-li osoba podle odstavce 2 všechny údaje potřebné k vyhotovení konsolidované zprávy o daních z příjmů, požádá o ně zahraniční účetní jednotku ze třetího státu nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotku ze třetího státu.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(4) Pokud osoba podle odstavce 2 neobdrží všechny potřebné údaje k vyhotovení konsolidované zprávy o daních z příjmů, vyhotoví tuto zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a uvede v ní prohlášení o tom, že jí zahraniční účetní jednotka ze třetího státu nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu neposkytla všechny potřebné údaje.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

§ 237

**Obsah konsolidované zprávy o daních z příjmů**

(1) Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů obsahuje údaje o nejvyšší mateřské účetní jednotce nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotce ze třetího státu a účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách, které tato nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo ovládá a které jsou zahrnuty v její konsolidované účetní závěrce, které by se uváděly v individuální zprávě o daních z příjmů jednotlivých účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, s tím, že

a) obsahuje také seznam účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, které nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo ovládá, usazených v členském státě Evropské unie nebo ve státě, který je uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti nebo na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schválených Radou Evropské unie uveřejněných v Úředním věstníku Evropské unie,
b) měnou použitou ve zprávě je měna používaná pro sestavení konsolidované účetní závěrky nejvyšší mateřské účetní jednotky nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky,
c) pokud zprávu vyhotovuje účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka jiná než nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka, je měnou použitou ve zprávě měna používaná pro sestavení účetní závěrky této účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky, a
d) pro uvedení celkových výnosů se vylučují dividendy nebo jiné podíly na zisku, které obdržela nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka od účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, které sama přímo nebo nepřímo ovládá.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Ustanovení § 233 odst. 2 až 7 se pro konsolidovanou zprávu o daních z příjmů použijí obdobně.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 3201L2101*

ČÁST JEDENÁCTÁ

**OVĚŘOVÁNÍ AUDITOREM**

§ 238

**Povinnost auditu účetní závěrky**

Povinnost auditu řádné účetní závěrky a mezitímní účetní závěrky sestavované jednorázově, jejíž sestavení stanoví tento nebo jiný zákon, má

a) velká účetní jednotka,
b) střední účetní jednotka a
c) účetní jednotka, která je povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

*CELEX 32013L0034*

§ 239

**Povinnost auditu účetní závěrky a zahajovací rozvahy při přeměně**

(1) Má-li alespoň jedna z účetních jednotek zúčastněných na přeměně povinný audit účetní závěrky sestavené ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni, všechny účetní jednotky zúčastněné na přeměně mají také povinnost auditu těchto účetních závěrek.

(2) Má-li alespoň jedna z účetních jednotek zúčastněných na přeměně povinný audit účetní závěrky sestavené ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky změny právní formy, mají všechny nástupnické účetní jednotky a účetní jednotky zúčastněné na přeměně, které při přeměně nezanikají, povinnost ověřit zahajovací rozvahu auditorem.

§ 240

**Ověření zprávy vedení a zprávy o udržitelnosti auditorem**

(1) Má-li účetní jednotka povinnost auditu účetní závěrky, zpráva vedení musí být ověřena auditorem.

*CELEX 32013L0034*

(2) Zpráva o udržitelnosti musí být ověřena auditorem.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

§ 241

**Zveřejňování zprávy auditora**

Účetní jednotka zveřejňuje

a) zprávu auditora o povinném auditu účetní závěrky, kterou je povinna zveřejňovat,
b) zprávu auditora o ověření zahajovací rozvahy, kterou je povinna zveřejňovat,
c) zprávu auditora o ověření zprávy o udržitelnosti.

ČÁST DVANÁCTÁ

**ZVEŘEJŇOVÁNÍ A UVEŘEJŇOVÁNÍ**

Hlava I

**Zveřejňování**

§ 242

**Základní ustanovení o zveřejňování**

(1) Do 12 měsíců od konce účetního období se zveřejňují

a) řádná účetní závěrka,
b) zpráva vedení,
c) zpráva o udržitelnosti,
d) zpráva o platbách do veřejných rozpočtů,
e) zpráva o daních z příjmů,

f) zpráva auditora o povinném auditu řádné účetní závěrky,
g) zpráva auditora o ověření zprávy o udržitelnosti.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Do 12 měsíců od konce účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, se zveřejňují

a) mezitímní účetní závěrka sestavená ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, a zpráva auditora o jejím ověření,
b) zahajovací rozvaha sestavená k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, a zpráva auditora o jejím ověření.

(3) Podléhá-li dokument podle odstavce 1 nebo 2 schválení orgánem účetní jednotky k tomu příslušným podle jiného právního předpisu nebo ověření auditorem, dokument se zveřejňuje do 30 dnů ode dne schválení nebo dne ověření, pokud nastane později, nejpozději však ve lhůtě podle odstavce 1 nebo 2.

(4) Dokumenty podle odstavců 1 a 2 nezveřejňuje

a) účetní jednotka veřejného sektoru s výjimkou zdravotní pojišťovny, veřejné výzkumné instituce a veřejné kulturní instituce,
b) účetní jednotka, která není zapsaná ve veřejném rejstříku.

(5) Účetní jednotka, která není zapsaná ve veřejném rejstříku a není účetní jednotkou veřejného sektoru, sestaví nebo vyhotoví dokumenty podle

a) odstavce 1 do 12 měsíců od konce účetního období,
b) odstavce 2 do 6 měsíců ode dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(6) Za podmínek stanovených vyhláškou účetní jednotka pro zveřejnění dokumentů podle odstavce 1, mezitímní účetní závěrky a zahajovací rozvahy použije stanovený formát, značkovací jazyk a taxonomii.

(7) Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou formát, značkovací jazyk a taxonomii pro zveřejňování dokumentů podle odstavce 1, mezitímní účetní závěrky a zahajovací rozvahy.

§ 243

**Výjimka ze zveřejňování mikro nebo malou účetní jednotkou**

Mikro účetní jednotka a malá účetní jednotka, které nemají povinný audit, nemusí zveřejňovat výkaz výsledku hospodaření.

*CELEX 32013L0034*

§ 244

**Zveřejňování dokumentu rovnocenného zprávě o platbách do veřejných rozpočtů**

Účetní jednotka, která vyhotovuje a zveřejňuje dokument podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie rovnocenný zprávě o platbách do veřejných rozpočtů, zveřejní tento dokument do 12 měsíců od konce účetního období.

§ 245

**Dokumenty zveřejňované společně**

(1) Zpráva auditora o povinném auditu řádné individuální účetní závěrky, individuální zpráva vedení a individuální zpráva o udržitelnosti se zveřejňují společně s řádnou individuální účetní závěrkou. Zpráva auditora o povinném auditu řádné konsolidované účetní závěrky, konsolidovaná zpráva vedení a konsolidovaná zpráva o udržitelnosti se zveřejňují společně s řádnou konsolidovanou účetní závěrkou.

(2) Zpráva auditora o povinném auditu mezitímní individuální účetní závěrky se zveřejňuje společně s mezitímní individuální účetní závěrkou. Zpráva auditora o ověření zahajovací rozvahy sestavené k rozhodnému dni přeměny nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, se zveřejňuje společně s touto zahajovací rozvahou.

(3) Nevyhotovuje-li účetní jednotka individuální zprávu vedení nebo individuální zprávu o udržitelnosti z důvodu, že vyhotovila konsolidovanou zprávu vedení nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, zveřejňují se konsolidovaná zpráva vedení nebo konsolidovaná zpráva o udržitelnosti společně s řádnou individuální účetní závěrkou.

(4) Zpráva auditora o ověření zprávy o udržitelnosti se zveřejňuje společně s touto zprávou.

§ 246

**Závazné znění zveřejňovaných dokumentů**

Zveřejňované dokumenty účetní jednotka zveřejňuje ve znění, v jakém byly

a) ověřeny auditorem, podléhají-li ověření, a
b) schváleny orgánem účetní jednotky k tomu příslušným podle jiného právního předpisu, podléhají-li takovému schválení.

§ 247

**Nezveřejňované informace a údaje**

(1) Zveřejňované dokumenty pro účely jejich zveřejnění neobsahují informace, které podléhají utajení nebo ochraně podle jiného právního předpisu.

(2) Zveřejňované dokumenty účetní jednotky, která je svěřenským fondem, pro účely jejich zveřejnění neobsahují údaje umožňující identifikaci osoby zakladatele, osoby oprávněné k výkonu dohledu nad správou svěřenského fondu nebo obmyšleného nebo způsob určení obmyšleného.

§ 248

**Postup zveřejňování**

(1) Zveřejňování se provádí uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém jsou účetní jednotka nebo pobočka zahraniční účetní jednotky ze třetího státu zapsány. Povinnost zveřejnění je splněna okamžikem předložení orgánu, který veřejný rejstřík vede, k založení do sbírky listin veřejného rejstříku.

(2) Veřejným rejstříkem se pro účely účetnictví rozumí rejstřík nebo evidence,

a) ve kterých je účetní jednotka nebo pobočka zahraniční účetní jednotky podle jiného zákona povinně zapsána,

b) do kterých má každý právo nahlížet a ze kterého má každý právo pořizovat výpisy, opisy nebo kopie a
c) jejichž součástí je sbírka listin.

(3) Dokumenty zveřejňované společně se předávají orgánu, který veřejný rejstřík vede, a ukládají do sbírky listin veřejného rejstříku jako ucelený soubor dokumentů.

§ 249

**Zveřejňování prostřednictvím správce daně**

(1) Účetní jednotka, která je obchodní korporací, nemá povinný audit a s řádnou účetní závěrkou společně nezveřejňuje další dokumenty, může řádnou účetní závěrku zveřejnit prostřednictvím podání u správce daně z příjmů právnických osob. Takové podání musí obsahovat údaj o rozsahu, v jakém má být účetní závěrka předána rejstříkovému soudu, a lze jej učinit pouze

a) jako přílohu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob podaného v elektronické podobě, které není nepřípustné, a
b) ve formátu, struktuře a za podmínek zveřejněných podle daňového řádu správcem daně z příjmů právnických osob.

(2) Podá-li účetní jednotka opravné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, nepřihlíží se k podání podle odstavce 1, které bylo učiněno jako příloha předchozího daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

(3) Neodstraní-li účetní jednotka vady podání spočívající ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno způsobem podle odstavce 1, správce daně z příjmů právnických osob nepředá účetní závěrku rejstříkovému soudu.

(4) Jsou-li splněny podmínky podle odstavce 1,

a) správce daně z příjmů právnických osob bez zbytečného odkladu po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání předá rejstříkovému soudu účetní závěrku v požadovaném rozsahu v elektronické podobě prostřednictvím propojení informačních systémů veřejné správy a
b) povinnost účetní jednotky zveřejnit řádnou účetní závěrku je splněna okamžikem, kdy bylo podání podle odstavce 1 učiněno u příslušného správce daně z příjmů právnických osob.

§ 250

**Zveřejňování informace o významné chybě v řádné účetní závěrce a ve zprávě vedení**

(1) Zjistí-li účetní jednotka, že zveřejněná řádná účetní závěrka v důsledku významné chyby nepodává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace, zveřejní informaci o této významné chybě bez zbytečného odkladu a v rozsahu, který odpovídá rozsahu účetních informací v této účetní závěrce.

(2) Informace o významné chybě obsahuje

a) popis této chyby,
b) vysvětlení dopadu této chyby na účetní závěrku a
c) informaci o tom, jak by řádná účetní závěrka vypadala, kdyby k této chybě nedošlo.

(3) Informace o významné chybě může mít podobu dokumentu, jehož obsah odpovídá účetním výkazům řádné účetní závěrky podle odstavce 1 bez významné chyby a který dále obsahuje

a) informaci o významné chybě,
b) informaci o odlišnostech mezi účetní závěrkou a tímto dokumentem a
c) prohlášení, že tento dokument nenahrazuje řádnou účetní závěrku.

(4) Dokument podle odstavce 3 nenahrazuje řádnou účetní závěrku a nelze ho označit jako účetní závěrku.

(5) Účetní jednotka, která má povinný audit, zveřejní informaci o významné chybě v podobě dokumentu podle odstavce 3. Informace v tomto dokumentu podléhají ověření auditorem v rozsahu dotčeném významnou chybou. Zpráva auditora o tomto ověření se zveřejní společně s tímto dokumentem.

(6) Informace o významné chybě nemusí být zveřejněna, pokud

a) byla zveřejněna účetní závěrka sestavená za následující účetní období, ve které byla významná chyba v souladu s účetními předpisy zohledněna, nebo
b) informace o významné chybě byla uvedena ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky podle odstavce 1, která byla společně s ní zveřejněna.

(7) Na zprávu vedení se odstavce 1 až 6 použijí obdobně. Informace o významné chybě ve zprávě vedení dále obsahuje informaci o vlivu významné chyby na účetní závěrku.

Hlava II

## Uveřejňování

§ 251

### Základní ustanovení o uveřejňování

(1) Uveřejňuje-li účetní jednotka účetní závěrku, zahajovací rozvahu, zprávu vedení nebo zprávu o udržitelnosti, ustanovení o dokumentech zveřejňovaných společně se použijí obdobně.

(2) Uveřejňuje-li účetní jednotka zveřejňované dokumenty, použijí se obdobně ustanovení o

a) závazném znění zveřejňovaných dokumentů; to neplatí, jde-li o uveřejnění účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup,
b) nezveřejňovaných informacích a údajích.

(3) Zjistí-li účetní jednotka, že uveřejněná řádná účetní závěrka v důsledku významné chyby nepodává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace, ustanovení o zveřejnění informace o významné chybě v řádné účetní závěrce nebo ve zprávě vedení se použijí obdobně. Na zprávu vedení se tento postup použije obdobně.

§ 252

### Uveřejňování informací o daních z příjmů

(1) Účetní jednotka uveřejní do 12 měsíců od konce účetního období na dobu alespoň 5 let na svých internetových stránkách odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zveřejněna zpráva o

daních z příjmů, a oznámení, že nemá povinnost tuto zprávu uveřejnit na internetových stránkách.

*CELEX 32021L0034*
*CELEX 32021L2101*

(2) Zahraniční účetní jednotka nebo osoba pověřená jednáním za pobočku zahraniční účetní jednotky, které provozují činnost na území České republiky a mají povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů prostřednictvím své pobočky, uveřejní do 12 měsíců od konce účetního období na dobu alespoň 5 let na internetových stránkách této zahraniční účetní jednotky nebo její pobočky odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je tato zpráva zveřejněna, a oznámení, že nemají povinnost tuto zprávu uveřejnit na internetových stránkách.

*CELEX 320130034*
*CELEX 32021L2101*

(3) Účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, které zveřejňují a uveřejňují zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na zprávu o daních z příjmů, uveřejní tuto zprávu po dobu alespoň 5 let.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32021L2101*

§ 253

**Uveřejňování v jednotném evropském přístupovém místě**

(1) Účetní jednotka, která je povinna zveřejnit zprávu o udržitelnosti, předá za účelem jejich uveřejnění prostřednictvím jednotného evropského přístupového místa České národní bance bezodkladně po jejich zveřejnění, vyžaduje-li jejich zveřejnění tento zákon nebo jiný právní předpis,

a) řádnou účetní závěrku,
b) zprávu vedení,
c) zprávu auditora o povinném auditu,
d) zprávu auditora o ověření zprávy o udržitelnosti,
e) zprávu o udržitelnosti, není-li součástí zprávy vedení, a
f) zprávu o platbách do veřejných rozpočtů.

*CELEX 325013L0034*
*CELEX 32023L2864*

(2) Dokumenty podle odstavce 1 předá účetní jednotka České národní bance odděleně.

(3) Dokumenty podle odstavce 1 předává účetní jednotka ve formátu, ze kterého lze získat údaje, podle čl. 2 bodu 3 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[20)], nebo ve strojově čitelném formátu podle čl. 2 bodu 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[20)], je-li strojově čitelný formát vyžadován právním předpisem. Předávané dokumenty účetní jednotka opatří těmito metadaty:

[20)] Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859 ze dne 13. prosince 2023, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo poskytující centralizovaný přístup k veřejně dostupným informacím o finančních službách, kapitálových trzích a udržitelnosti.

a) svým názvem nebo obchodní firmou a názvem nebo obchodní firmou mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, není-li účetní jednotka povinna vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216,
b) identifikačním kódem právnické osoby podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)],
c) identifikačním kódem právnické osoby podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)] mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, není-li účetní jednotka povinna vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216,
d) velikostí účetní jednotky podle kategorií podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. d) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)],
e) klasifikací průmyslových odvětví hospodářských činností účetní jednotky podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. e) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)],
f) druhem předávaných informací klasifikovaných podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. c) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)] a
g) poznámkou, zda dokumenty obsahují osobní údaje.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32023L2864*

(4) Česká národní banka uveřejní dokumenty obdržené podle odstavce 1 v jednotném evropském přístupovém místě podle čl. 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[20)].

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32023L2864*

(5) Povinnost předat dokumenty podle odstavce 1 je splněna, pokud účetní jednotka tyto dokumenty zaslala České národní bance jako povinně uveřejňované informace podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu a pokud splňují požadavky na metadata podle odstavce 3.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32023L2864*

§ 254

**Uveřejnění účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru a konsolidované účetní závěrky České republiky**

(1) Účetní jednotka veřejného sektoru s výjimkou zdravotní pojišťovny uveřejní ve lhůtě stanovené vyhláškou účetní závěrku prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup.

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

---

[21)] Prováděcí nařízení Komise (EU) 2025/1339 ze dne 10. července 2025, kterým se stanoví prováděcí technické normy pro uplatňování nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859, pokud jde o některé úkoly orgánů shromažďujících informace.

(2) Ministerstvo financí uveřejní do 12 měsíců od konce konsolidačního účetního období České republiky konsolidovanou účetní závěrku České republiky způsobem umožňujícím dálkový přístup.

*CELEX 32011L0085*
*CELEX 32024L1265*

(3) Povinnost uveřejnit účetní závěrku způsobem umožňujícím dálkový přístup podle odstavce 1 je splněna okamžikem předání účetní závěrky

a) do centrálního systému účetních informací státu, nebo
b) vyššímu územnímu samosprávnému celku, předává-li účetní jednotka účetní dokumenty a údaje do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup, lhůtu a podmínky předávání účetní závěrky do centrálního systému účetních informací státu a jejího uveřejňování způsobem umožňujícím dálkový přístup.

## ČÁST TŘINÁCTÁ

## PŘESTUPKY

### Hlava I

### Přestupky v oblasti účetnictví

§ 255

**Přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací**

(1) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nemá zveřejněnou nebo uveřejněnou v jednotném evropském přístupovém místě

a) řádnou individuální účetní závěrku,
b) mezitímní individuální účetní závěrku sestavenou ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,
c) zahajovací rozvahu sestavenou k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,
d) individuální zprávu vedení,
e) individuální zprávu o udržitelnosti,
f) individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů,
g) zprávu o daních z příjmů,
h) zprávu auditora o povinném auditu individuální účetní závěrky,
i) zprávu auditora o ověření zahajovací rozvahy sestavené k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, nebo
j) zprávu auditora o ověření individuální zprávy o udržitelnosti.

*CELEX 32013L0034*

(2) Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nemá zveřejněnou nebo uveřejněnou v jednotném evropském přístupovém místě

a) řádnou konsolidovanou účetní závěrku,
b) konsolidovanou zprávu vedení,

c) konsolidovanou zprávu o udržitelnosti,
d) konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů,
e) konsolidovanou zprávu o daních z příjmů,
f) zprávu auditora o povinném auditu řádné konsolidované účetní závěrky, nebo
g) zprávu auditora o ověření konsolidované zprávy o udržitelnosti.

*CELEX 32013L0034*

(3) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nemá zveřejněnou

a) řádnou individuální účetní závěrku,
b) mezitímní individuální účetní závěrku sestavenou ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,
c) zahajovací rozvahu sestavenou k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,
d) zprávu auditora o povinném auditu individuální účetní závěrky, nebo
e) zprávu auditora o ověření zahajovací rozvahy sestavené k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(4) Účetní jednotka veřejného sektoru se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nemá

a) uveřejněnou účetní závěrku,
b) uveřejněnou smlouvu o převzetí účetnictví nebo její dodatek, nebo
c) uveřejněný zápis o převzetí účetnictví nebo jeho dodatek.

(5) Za přestupek lze uložit pokutu do

a) 0,5 % aktiv celkem účetní jednotky, jde-li o přestupek podle odstavce 1,
b) 0,5 % aktiv celkem konsolidačního celku, jde-li o přestupek podle odstavce 2,
c) 20 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 3, nebo
d) 1 % z celkových nákladů účetní jednotky, nejvýše však 500 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 4.

§ 256

**Přestupek nezveřejnění a neuveřejnění zprávy o daních z příjmů nebo informací o daních z příjmů**

(1) Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nebo po dobu stanovenou účetním předpisem na internetových stránkách nemá

a) uveřejněný odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna,
b) uveřejněné oznámení o skutečnosti, že nemá povinnost zprávu o daních z příjmů uveřejnit na internetových stránkách, nebo
c) uveřejněnou zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na zprávu o daních z příjmů.

*CELEX 32013L0034*

(2) Zahraniční účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nebo po dobu stanovenou účetním předpisem nemá

a) zveřejněnou zprávu o daních z příjmů,
b) na internetových stránkách uveřejněný odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna,

c) na internetových stránkách uveřejněné oznámení o skutečnosti, že nemá povinnost zprávu o daních z příjmů uveřejnit na internetových stránkách, nebo
d) na internetových stránkách uveřejněnou zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na zprávu o daních z příjmů.

*CELEX 32013L0034*

(3) Za přestupek podle odstavce 1 nebo 2 lze uložit pokutu do 1 000 000 Kč.

§ 257

**Přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění**

(1) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že má zveřejněnou nebo uveřejněnou individuální účetní závěrku, zahajovací rozvahu, individuální zprávu vedení nebo individuální zprávu o udržitelnosti v jiném znění, než ve kterém byly schváleny orgánem účetní jednotky k tomu příslušným podle jiného právního předpisu nebo ověřeny auditorem.

*CELEX 32013L0034*

(2) Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že má zveřejněnou nebo uveřejněnou konsolidovanou účetní závěrku, konsolidovanou zprávu vedení nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti v jiném znění, než ve kterém byly schváleny orgánem mateřské účetní jednotky k tomu příslušným podle jiného právního předpisu nebo ověřeny auditorem.

*CELEX 32013L0034*

(3) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví se dopustí přestupku tím, že má zveřejněnou nebo uveřejněnou individuální účetní závěrku nebo zahajovací rozvahu v jiném znění, než ve kterém byly schváleny orgánem účetní jednotky k tomu příslušným podle jiného právního předpisu nebo ověřeny auditorem.

(4) Za přestupek lze uložit pokutu do

a) 3 % aktiv celkem účetní jednotky, jde-li o přestupek podle odstavce 1,
b) 3 % aktiv celkem konsolidačního celku, jde-li o přestupek podle odstavce 2, nebo
c) 100 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 3.

§ 258

**Přestupek zkreslování vykazovaných informací**

(1) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že

a) má zveřejněnou nebo uveřejněnou individuální účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování externího uživatele k jeho újmě, nebo
b) poskytne externímu uživateli účetních informací individuální účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování tohoto uživatele k jeho újmě.

*CELEX 32013L0034*

(2) Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že

a) má zveřejněnou nebo uveřejněnou řádnou konsolidovanou účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování externího uživatele k jeho újmě, nebo
b) poskytne externímu uživateli účetních informací řádnou konsolidovanou účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování tohoto uživatele k jeho újmě.

*CELEX 32013L0034*

(3) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví se dopustí přestupku tím, že

a) má zveřejněnou nebo uveřejněnou individuální účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování externího uživatele k jeho újmě, nebo
b) poskytne externímu uživateli účetních informací individuální účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování tohoto uživatele k jeho újmě.

(4) Účetní jednotka veřejného sektoru se dopustí přestupku tím, že

a) má zveřejněnou nebo uveřejněnou účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování externího uživatele k jeho újmě, nebo
b) poskytne externímu uživateli účetních informací účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování tohoto uživatele k jeho újmě.

(5) Za přestupek lze uložit pokutu do

a) 3 % aktiv celkem účetní jednotky, jde-li o přestupek podle odstavce 1,
b) 10 % aktiv celkem účetní jednotky, jde-li o přestupek podle odstavce 1 a získá-li tím účetní jednotka pro sebe nebo pro jiného prospěch,
c) 3 % aktiv celkem konsolidačního celku, jde-li o přestupek podle odstavce 2,
d) 10 % aktiv celkem konsolidačního celku, jde-li o přestupek podle odstavce 2 a získá-li tím mateřská účetní jednotka pro sebe nebo pro jiného prospěch,
e) 100 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 3,
f) 300 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 3 a získá-li tím účetní jednotka pro sebe nebo pro jiného prospěch,
g) 2 % z celkových nákladů účetní jednotky, nejvýše však 5 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 4, nebo
h) 3 % z celkových nákladů účetní jednotky, nejvýše však 50 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 4 a získá-li tím účetní jednotka pro sebe nebo pro jiného prospěch.

§ 259

**Přestupek neověření vykazovaných informací**

(1) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že nesplní povinnost

a) auditu individuální účetní závěrky,
b) ověřit zahajovací rozvahu sestavenou k rozhodnému dni přeměny auditorem,
c) ověřit individuální zprávu vedení auditorem, nebo
d) ověřit individuální zprávu o udržitelnosti nebo dokument takto označený auditorem.

*CELEX 32013L0034*

(2) Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že nesplní povinnost

a) auditu konsolidované účetní závěrky,
b) ověřit konsolidovanou zprávu vedení auditorem, nebo
c) ověřit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti nebo dokument takto označený auditorem.

*CELEX 32013L0034*

(3) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví se dopustí přestupku tím, že nesplní povinnost

a) auditu individuální účetní závěrky, nebo
b) ověřit zahajovací rozvahu sestavenou k rozhodnému dni přeměny auditorem.

(4) Za přestupek lze uložit pokutu do

a) 2 % aktiv celkem účetní jednotky, jde-li o přestupek podle odstavce 1,
b) 2 % aktiv celkem konsolidačního celku, jde-li o přestupek podle odstavce 2, nebo
c) 50 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 3.

§ 260

**Přestupek proti vedení účetnictví**

(1) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že nevede účetnictví věrohodně.

(2) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví se dopustí přestupku tím, že nevede účetnictví věrohodně.

(3) Účetní jednotka veřejného sektoru se dopustí přestupku tím, že nevede účetnictví věrohodně.

(4) Za přestupek lze uložit pokutu do

a) 2 % aktiv celkem účetní jednotky, jde-li o přestupek podle odstavce 1,
b) 50 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 2, nebo
c) 1 % z celkových nákladů účetní jednotky, nejvýše však 250 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 3.

§ 261

**Přestupek proti vykazování informací**

(1) Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě stanovené účetním předpisem

a) nesestaví řádnou individuální účetní závěrku,
b) nesestaví mezitímní individuální účetní závěrku ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,
c) nesestaví zahajovací rozvahu k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,
d) nevyhotoví individuální zprávu vedení,
e) nevyhotoví individuální zprávu o udržitelnosti,
f) nevyhotoví individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, nebo
g) nevyhotoví zprávu o daních z příjmů.

*CELEX 32013L0034*

(2) Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě stanovené účetním předpisem

a) nesestaví řádnou konsolidovanou účetní závěrku,
b) nevyhotoví konsolidovanou zprávu vedení,
c) nevyhotoví konsolidovanou zprávu o udržitelnosti,
d) nevyhotoví konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, nebo
e) nevyhotoví konsolidovanou zprávu o daních z příjmů.

*CELEX 32013L0034*

(3) Účetní jednotka používající peněžní účetnictví se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě stanovené účetním předpisem

a) nesestaví řádnou individuální účetní závěrku,
b) nesestaví mezitímní individuální účetní závěrku ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, nebo
c) nesestaví zahajovací rozvahu k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(4) Účetní jednotka veřejného sektoru se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě stanovené účetním předpisem

a) nesestaví řádnou účetní závěrku,
b) nesestaví mezitímní individuální účetní závěrku ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, nebo
c) nesestaví zahajovací rozvahu k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(5) Za přestupek lze uložit pokutu do

a) 2 % aktiv celkem účetní jednotky, jde-li o přestupek podle odstavce 1,
b) 2 % aktiv celkem konsolidačního celku, jde-li o přestupek podle odstavce 2,
c) 50 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 3, nebo
d) 1 % z celkových nákladů účetní jednotky, nejvýše však 250 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 4.

§ 262

**Přestupek proti informační povinnosti o udržitelnosti**

(1) Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě stanovené účetním předpisem

a) neinformuje zástupce zaměstnanců o relevantních informacích uváděných ve zprávě o udržitelnosti a o prostředcích pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti postupem podle zákoníku práce,
b) neprojedná se zástupci zaměstnanců relevantní informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti a prostředky pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti postupem podle zákoníku práce, nebo
c) nezajistí předání stanoviska zástupců zaměstnanců k relevantním informacím uváděným ve zprávě o udržitelnosti a prostředkům pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti svým kontrolním orgánům.

*CELEX 32013L0034*

(2) Za přestupek podle odstavce 1 lze uložit pokutu do 100 000 Kč.

§ 263

**Přestupek neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu**

(1) Jednotka zahrnutá do konsolidace státu se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě k provedení nápravy řádně nepředá do centrálního systému účetních informací státu účetní dokument nebo údaj pro potřeby účetního výkaznictví státu nebo pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky.

*CELEX 32011L0085*

*CELEX 32024L1265*

(2) Účetní jednotka veřejného sektoru předávající účetní dokument nebo údaj do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě k provedení nápravy řádně nepředá účetní dokument nebo údaj pro potřeby účetního výkaznictví státu nebo pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky vyššímu územnímu samosprávnému celku.

(3) Vyšší územní samosprávný celek se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě k provedení nápravy řádně nepředá do centrálního systému účetních informací státu účetní dokument nebo údaj poskytnutý účetní jednotkou veřejného sektoru, která účetní dokumenty nebo údaje předává do centrálního systému účetních informací státu jeho prostřednictvím.

(4) Spravující jednotka se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě k provedení nápravy řádně nepředá do centrálního systému účetních informací státu údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu.

(5) Za přestupek podle odstavců 1 až 4 lze uložit pokutu do 1 % z celkových nákladů, nejvýše však 250 000 Kč.

Hlava II

**Společná ustanovení o přestupcích v oblasti účetnictví**

§ 264

**Promlčecí doba**

(1) Promlčecí doba přestupku činí

a) 3 roky, jde-li o přestupek, za který tento zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je stanovena v procentech, nebo
b) 4 roky, jde-li o přestupek zkreslování vykazovaných informací.

(2) Odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději

a) 5 let od jeho spáchání, jde-li o přestupek, za který tento zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je stanovena v procentech, nebo
b) 10 let od jeho spáchání, jde-li o přestupek zkreslování vykazovaných informací.

§ 265

**Určení výše aktiv celkem**

Pro účely určení horní hranice sazby pokuty odpovídající procentu aktiv celkem se výše aktiv celkem posuzuje ke konci účetního období, za které se sestavuje nebo vyhotovuje

dokument, kterého se přestupek týká, nebo ke kterému se vztahuje povinnost, jejíž porušení je přestupkem podle tohoto zákona, netýká-li se přestupek dokumentu.

§ 266

**Určení celkových nákladů**

Pro účely určení horní hranice sazby pokuty stanovené v procentech celkových nákladů se výše celkových nákladů posuzuje ke konci účetního období, za které se sestavuje nebo vyhotovuje dokument, kterého se přestupek týká, nebo ke kterému se vztahuje povinnost, jejíž porušení je přestupkem podle tohoto zákona, netýká-li se přestupek dokumentu.

§ 267

**Určení druhu účetní jednotky**

(1) Druh účetní jednotky a skutečnost, zda se jedná o mateřskou účetní jednotku nebo účetní jednotku používající peněžní účetnictví, se pro účely přestupků podle tohoto zákona posuzuje ke konci účetního období, za které se sestavuje nebo vyhotovuje dokument, kterého se přestupek týká, nebo ke kterému se vztahuje povinnost, jejíž porušení je přestupkem podle tohoto zákona, netýká-li se přestupek dokumentu.

(2) Zdravotní pojišťovna se pro účely přestupků podle tohoto zákona považuje za podnikatelskou účetní jednotku s výjimkou přestupku neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu.

§ 268

**Příslušnost**

(1) Přestupky podle tohoto zákona projednává finanční úřad, který prověřuje plnění povinností podle účetních předpisů.

(2) Přestupek neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu projednává Ministerstvo financí. Správu placení pokuty uložené Ministerstvem financí vykonává finanční úřad.

ČÁST ČTRNÁCTÁ

**VÝKON STÁTNÍ SPRÁVY NA ÚSEKU ÚČETNICTVÍ**

§ 269

**Působnost finančního úřadu**

(1) Plnění povinnosti podle účetních předpisů prověřuje finanční úřad,

a) který je správcem daně z příjmů, nebo
b) v jehož obvodu územní působnosti se nachází pobočka zahraniční účetní jednotky.

(2) Při výkonu působnosti podle odstavce 1 postupuje finanční úřad podle daňového řádu.

§ 270

**Působnost Ministerstva financí**

Ministerstvo financí

a) shromažďuje pro potřeby účetního výkaznictví státu od jednotek zahrnutých do konsolidace státu účetní dokumenty a údaje v centrálním systému účetních informací státu,
b) sestavuje a uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet jednotek zahrnutých do konsolidace státu,
c) spravuje centrální systém účetních informací státu a zajišťuje jeho využívání v rámci monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností orgánů veřejné správy podle jiného zákona a

*CELEX 32011L0085*

*CELEX 32024L1265*

d) zajišťuje metodickou podporu jednotek zahrnutých do konsolidace státu v rámci shromažďování účetních dokumentů a údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu.

§ 271

**Zvláštní postupy k utajení**

Pro účely utajení činnosti může Ministerstvo financí vydat pro zpravodajské služby České republiky, ozbrojené síly České republiky, Policii České republiky, Vězeňskou službu České republiky, Generální inspekci bezpečnostních sborů a Celní správu České republiky zvláštní postupy pro jejich účetnictví.

ČÁST PATNÁCTÁ

**SPOLEČNÁ USTANOVENÍ**

§ 272

**Společné ustanovení o posuzování podmínek**

Podmínky pro sestavení účetní závěrky, vyhotovení zprávy vedení, zprávy o udržitelnosti, zprávy o platbách do veřejných rozpočtů a zprávy o daních z příjmů za účetní období a zveřejnění a uveřejnění účetní závěrky a těchto zpráv jsou splněny, pokud jsou splněny k začátku nebo konci tohoto účetního období.

§ 273

**Společná ustanovení o věcech**

(1) Ustanovení účetních předpisů o obchodním závodu se použijí obdobně i na

a) část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku a
b) organizovaný soubor jmění, který účetní jednotka, která není podnikatelem, vytvořila a který z její vůle slouží k provozování její činnosti.

(2) Ustanovení účetních předpisů o pobočce se použijí obdobně i na část organizovaného souboru jmění účetní jednotky sloužící k provozování činnosti účetní jednotky a vykazující funkční a hospodářskou samostatnost.

(3) Na cenný papír se pro účely účetnictví hledí jako na právo nebo povinnost, které jsou s ním spojené.

(4) Ustanovení účetních předpisů o cenných papírech se použijí obdobně i na zaknihované cenné papíry.

(5) Ustanovení účetních předpisů o jednotce a o nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu s podílem na společných částech domu s ní spojeným, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku.

§ 274

**Společné ustanovení o kapitálových transakcích**

Ustanovení účetních předpisů o vkladu se použijí obdobně i na příspěvek na vytvoření vlastního kapitálu nad společníkův vklad.

§ 275

**Společná ustanovení o výjimkách pro některé účetní jednotky v úpadku**

Účetní jednotka nemá povinnost auditu účetní závěrky a není povinna vyhotovovat a zveřejňovat zprávu vedení, zprávu o udržitelnosti, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů a zprávu o daních z příjmů, které se zveřejňují společně s účetní závěrkou, pokud se tato účetní závěrka sestavuje

a) ke dni spadajícímu do období 36 měsíců od prvního dne kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, nejpozději však ke dni skončení konkursu, pokud o povinnosti auditu účetní závěrky nebo vyhotovení těchto zpráv nerozhodne věřitelský výbor,
b) ke dni bezprostředně předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o povinnosti auditu účetní závěrky nebo vyhotovení těchto zpráv nerozhodne věřitelský výbor, nebo
c) ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující.

§ 276

**Společná ustanovení o účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách bez právní osobnosti**

(1) Práva a povinnosti účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti související s účetnictvím vykonává

a) osoba, o které jiný zákon stanoví, že zajišťuje plnění povinností účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti souvisejících s účetnictvím, nebo
b) osoba, která vykonává práva k majetku účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti vlastním jménem a na její účet, není-li osoba podle písmene a) stanovena.

(2) Za sídlo účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti se pro účely účetnictví považuje území státu, podle jehož právního řádu je ustavena.

(3) Je-li účetní jednotka bez právní osobnosti součástí jiné účetní jednotky s právní osobností, informace vykazované za účetní jednotku bez právní osobnosti nejsou součástí účetních informací vykazovaných účetní jednotkou, jejíž je součástí.

§ 277

**Společné ustanovení o státech tvořících Evropský hospodářský prostor**

Na stát tvořící Evropský hospodářský prostor se pro účely účetnictví hledí jako na členský stát Evropské unie.

## ČÁST ŠESTNÁCTÁ
## PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

§ 278

**Obecné přechodné ustanovení**

Pro účetní období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije zákon č. 563/1991 Sb. a právní předpisy jej provádějící, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

§ 279

**Přechodné ustanovení o pachtu obchodního závodu**

Na pacht obchodního závodu vzniklý v účetním období započatém přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona lze použít zákon č. 563/1991 Sb. a právní předpisy jej provádějící, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

§ 280

**Přechodné ustanovení o přeměnách**

Končí-li účetní období započaté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona dnem bezprostředně předcházejícím rozhodnému dni, který nastal ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, individuální účetní období začíná tímto rozhodným dnem.

§ 281

**Přechodná ustanovení o příjemcích prostředků z veřejného rozpočtu**

(1) Osoba nebo jiná jednotka, která byla ke dni předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto zákona účetní jednotkou a která je příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona, je účetní jednotkou po dobu, po kterou je příjemcem takových prostředků.

(2) Osoba nebo jiná jednotka, která se v průběhu 1 roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona stane příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu, je účetní jednotkou po dobu, po kterou je příjemcem takových prostředků.

(3) Účetní jednotka podle odstavců 1 a 2 sestavuje mezitímní účetní závěrku podle § 19 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, po dobu, po kterou je příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu.

§ 282

**Přechodná ustanovení o zprávě o udržitelnosti**

(1) V účetním období skončeném do 6. ledna 2030 se považují podmínky podle § 216 odst. 3 písm. b) a § 221 odst. 3 písm. b) za splněné, pokud

a) konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovila účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka z členského státu Evropské unie, kterou sama přímo nebo nepřímo ovládá stejná nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu a která alespoň v 1 z 5 bezprostředně předcházejících účetních období dosáhla ve vztahu k činnosti vykonávané na území Evropské unie na konsolidovaném základě nejvyššího ročního úhrnu čistého obratu ze všech účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, které sama přímo nebo nepřímo ovládá tato nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka a
b) konsolidovaná zpráva o udržitelnosti podle písmene a)
   1. obsahuje informace podle § 218 a informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11)] o všech účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách z členského státu Evropské unie, které nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu sama přímo nebo nepřímo ovládá,
   2. je vyhotovena podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 29b směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[10)],
   3. je vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language a značkována podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12)] a
   4. je zveřejněna ve veřejném rejstříku, ve kterém je zapsána účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, která ji vyhotovila, ve lhůtě pro zveřejnění zprávy vedení.

*CELEX 32013L0034*
*CELEX 32022L2464*

(2) Ustanovení o značkování zprávy o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12)] se nepoužije na zprávu o udržitelnosti vyhotovenou za účetní období skončené před tím, než ustanovení o značkování zprávy o udržitelnosti tohoto přímo použitelného předpisu vstoupí v platnost, nestanoví-li tento přímo použitelný předpis jinak.

*CELEX 52025PC0081*

§ 283

**Přechodné ustanovení o příslušnosti k řízení o přestupku**

Pro určení orgánu příslušného k řízení o přestupku započatému přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije § 37ab zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

§ 284

**Přechodné ustanovení o uchovávání účetních písemností z období před 1. lednem 1949**

Knihu analytické evidence pohledávek a závazků, účetní doklad a jiné účetní písemnosti, které vyplývají z přímého styku s cizinou z období před 1. lednem 1949, a účetní závěrku vztahující se k převodu majetku na jiné právnické nebo fyzické osoby provedenému podle zákona o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby uchová účetní jednotka, dokud Ministerstvo financí nedá samo nebo na žádost účetní jednotky souhlas k vyřazení těchto písemností.

§ 285

**Zrušovací ustanovení**

Zrušují se:

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
2. Čl. V zákona č. 117/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, doplňuje zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění zákona č. 331/1993 Sb., a zákon č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění zákona č. 122/1993 Sb., a mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
3. Část sedmá zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech).
4. Část osmá zákona č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
5. Část první zákona č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
6. Část třetí zákona č. 575/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
7. Část první zákona č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
8. Část devátá zákona č. 257/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o podnikání na kapitálovém trhu, zákona o kolektivním investování a zákona o dluhopisech.
9. Část jedenáctá zákona č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
10. Část šestá zákona č. 179/2005 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zrušení Fondu národního majetku České republiky.
11. Část čtvrtá zákona č. 495/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 4/2003 Sb. a zákona č. 562/2004 Sb.

12. Část dvacátá druhá zákona č. 57/2006 Sb., o změně zákonů v souvislosti se sjednocením dohledu nad finančním trhem.
13. Část šestá zákona č. 81/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
14. Část sedmá zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
15. Část šedesátá zákona č. 264/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákoníku práce.
16. Zákon č. 69/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
17. Část padesátá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.
18. Část patnáctá zákona č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím.
19. Zákon č. 348/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
20. Část třetí zákona č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev.
21. Část první zákona č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony.
22. Část dvacátá čtvrtá zákona č. 227/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o základních registrech.
23. Část devátá zákona č. 230/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
24. Zákon č. 410/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
25. Část šestá zákona č. 188/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
26. Část pátá zákona č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
27. Část čtvrtá zákona č. 428/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o důchodovém spoření a zákona o doplňkovém penzijním spoření.
28. Část šestá zákona č. 167/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
29. Část první zákona č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
30. Část sedmá zákona č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů.

31. Část devatenáctá zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.
32. Část první zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
33. Část třetí zákona č. 377/2015 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o ukončení důchodového spoření.
34. Část pátá zákona č. 298/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.
35. Zákon č. 462/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
36. Část dvacátá zákona č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích.
37. Část druhá zákona č. 33/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění zákona č. 458/2016 Sb., a další související zákony.
38. Část čtvrtá zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.
39. Část druhá zákona č. 251/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
40. Část třicátá pátá zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.
41. Část druhá zákona č. 263/2024 Sb., o veřejných kulturních institucích a o změně souvisejících zákonů (zákon o veřejných kulturních institucích).
42. Část první zákona č. 316/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.
43. Část první zákona č. 317/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti finančního trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa.
44. 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.
45. Vyhláška č. 472/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
46. Vyhláška č. 397/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb.

47. Vyhláška č. 349/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
48. Vyhláška č. 469/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
49. Vyhláška č. 419/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
50. Vyhláška č. 413/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
51. Vyhláška č. 467/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
52. Vyhláška č. 293/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
53. Vyhláška č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
54. Vyhláška č. 441/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
55. Vyhláška č. 443/2023 Sb., kterou se mění některé vyhlášky provádějící zákon o účetnictví v souvislosti s vedením účetnictví v jiné než české měně, dorovnávací daní a vymezením čistého obratu.
56. 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.
57. Vyhláška č. 473/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi.
58. Vyhláška č. 545/2004 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění vyhlášky č. 473/2003 Sb.

59. Vyhláška č. 398/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů.
60. Vyhláška č. 350/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů.
61. Vyhláška č. 470/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů.
62. Vyhláška č. 420/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů.
63. Vyhláška č. 408/2012 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů.
64. Vyhláška č. 468/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů.
65. Vyhláška č. 251/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů.
66. Vyhláška č. 442/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů.
67. 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.
68. Vyhláška č. 474/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami.
69. Vyhláška č. 546/2004 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění vyhlášky č. 474/2003 Sb.
70. Vyhláška č. 399/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.

71. Vyhláška č. 351/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.
72. Vyhláška č. 411/2009 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.
73. Vyhláška č. 421/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.
74. Vyhláška č. 469/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.
75. Vyhláška č. 252/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.
76. Vyhláška č. 443/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.
77. Vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny.
78. Vyhláška č. 475/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny.
79. Vyhláška č. 547/2004 Sb., kterou se mění 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 vyhlášky č. 475/2003 Sb.
80. Vyhláška č. 352/2007 Sb., kterou se mění 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.
81. Vyhláška č. 445/2009 Sb., kterou se mění 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.
82. Vyhláška č. 470/2013 Sb., kterou se mění 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.
83. Vyhláška č. 371/2015 Sb., kterou se mění 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.
84. 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.
85. Vyhláška č. 476/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro

účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

86. Vyhláška č. 548/2004 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 476/2003 Sb.
87. Vyhláška č. 400/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
88. Vyhláška č. 471/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
89. Vyhláška č. 471/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
90. Vyhláška č. 294/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
91. Vyhláška č. 324/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
92. 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).
93. Vyhláška č. 434/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).
94. Vyhláška č. 437/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění vyhlášky č. 434/2010 Sb.
95. Vyhláška č. 461/2012 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
96. Vyhláška č. 472/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému

účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

97. Vyhláška č. 300/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

98. Vyhláška č. 370/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

99. Vyhláška č. 447/2016 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

100. Vyhláška č. 274/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

101. Vyhláška č. 398/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

102. Vyhláška č. 341/2021 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

103. Vyhláška č. 430/2021 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

104. Vyhláška č. 96/2024 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

105. 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.

106. Vyhláška č. 435/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

107. Vyhláška č. 403/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění vyhlášky č. 435/2010 Sb.

108. Vyhláška č. 436/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

109. Vyhláška č. 460/2012 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

110. Vyhláška č. 473/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

111. Vyhláška č. 301/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, a kterou se mění vyhláška č. 473/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

112. Vyhláška č. 369/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

113. Vyhláška č. 273/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

114. Vyhláška č. 397/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

115. Vyhláška č. 310/2020 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

116. Vyhláška č. 269/2022 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

117. Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

118. Vyhláška č. 372/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

119. Vyhláška č. 411/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů.

120. Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.

121. Vyhláška č. 270/2022 Sb., kterou se mění vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.

122. Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).

123. Vyhláška č. 373/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).

124. Vyhláška č. 396/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů.

125. Vyhláška č. 340/2021 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů.

126. 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.

## ČÁST SEDMNÁCTÁ

## ÚČINNOST

§ 286

### Účinnost zákona

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2028, s výjimkou

a) ustanovení § 271, které nabývá účinnosti dnem následujícím po dni jeho vyhlášení, a
b) ustanovení § 253, které nabývá účinnosti dnem 10. ledna 2028.

# Důvodová zpráva

## I. Obecná část

Návrh zákona o účetnictví je zpracován v návaznosti na věcný záměr zákona o účetnictví, který byl schválen vládou dne 5. října 2020 usnesením č. 964, kterým bylo zároveň uloženo vypracovat návrh zákona o účetnictví. Věcný záměr vypracovalo Ministerstvo financí ve spolupráci s odborníky jak z akademické sféry, tak z účetní a auditorské praxe. Návrh zákona z tohoto věcného záměru vychází a při jeho tvorbě byl pravidelně s odbornou veřejností konzultován.

## 1 Úvod

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

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

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

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

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

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

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

## *2.1 Zhodnocení platného právního stavu – obecně*

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

Zákon o účetnictví zejména upravuje:

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

Na zákon o účetnictví navazují:

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

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

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

### 2.1.1 Reforma v oblasti účetnictví od roku 2000

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

smlouvami, kterými byla a je Česká republika vázána, a v neposlední řadě byl reflektován také vliv mezinárodních účetních standardů.

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

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

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

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

### 2.1.2 Reforma účetnictví v oblasti veřejných financí – vytvoření účetnictví státu

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

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

legislativy připravit především optimalizovanou strukturu účetní závěrky, a tím přispět ke zvýšení hospodárnosti a efektivity, zejména u malých účetních jednotek veřejného sektoru (např. diskuze o snížení frekvence sestavování účetní závěrky), nebo upravit detailnější procesní pravidla pro zveřejňování účetních závěrek způsobem uživatelsky přívětivějším a současně zajišťujícím i nejvyšší možnou míru validity zveřejňovaných dat. Tyto faktory by mohly vést k vyšší míře aktuálnosti, spolehlivosti a úplnosti účetních informací o finanční situaci a finanční výkonnosti jednotlivých účetních jednotek veřejného sektoru, což se i v souvislosti s rozšířením výčtu účetních jednotek veřejného sektoru projeví na úrovni konsolidované účetní závěrky České republiky.

### 2.1.3 Absence legislativního uchopení koncepčního rámce účetnictví

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

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

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

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

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

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

Navrhovaná právní úprava se zaměřuje zejména na:

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

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

České účetní standardy se navrhuje zrušit. V případě podnikatelských a neziskových účetních jednotek bude jejich obsah v některých případech implementován do prováděcích právních předpisů. V případě účetních jednotek veřejného sektoru dojde k jejich implementaci do prováděcích právních předpisů.

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

Návrh zákona nově upravuje koncepční rámec účetnictví, a to vymezením cíle účetního výkaznictví, obecných požadavků na kvalitu účetních informací i jednotlivých zásad pro sestavení účetní závěrky, které představují základní koncepční pilíře, na nichž je účetnictví vystavěno. Pro správnou aplikaci těchto zásad návrh zákona nově vymezuje příslušný pojmový aparát.

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

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

Jelikož tyto zásady, požadavky a definice vedou k naplnění cíle účetního výkaznictví, nachází zásadní uplatnění při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení právních předpisů z oblasti účetnictví a jejich výslovné vymezení je předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčený cíl účetního výkaznictví konzistentním způsobem. Zároveň tato úprava povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím tedy i k vyšší právní jistotě.

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

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

## *2.3 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska rozsahu úpravy*

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

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

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

Účetnictví ve světle nové právní úpravy tedy zahrnuje

- účetní výkaznictví, které představuje poskytování finančních i nefinančních účetních informací externím uživatelům těchto informací pro jejich rozhodování, a to primárně prostřednictvím účetní závěrky,
- použití mezinárodních účetních standardů jako povinné či dobrovolné alternativy k národním účetním předpisům,
- ověřování vykazovaných informací, které představuje dodatečnou garanci věrného zobrazení dopadů transakcí a jiných událostí,
- zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací, která představují garanci skutečnosti, že se vykazované účetní informace dostanou k širokému okruhu externích uživatelů,
- použití vykazovaných informací pro potřeby účetního výkaznictví státu, a
- vedení účetnictví, které je nově chápáno v užším slova smyslu jako systematický proces

tvorby účetních informací, a dále též činnosti zajišťující věrohodnost takto vytvořených účetních informací.

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

Současně zákon upravuje i vykazovaní jiných než účetních informací, tj. zejména dalších finančních a nefinančních informací (zpráva vedení včetně zprávy o udržitelnosti, zpráva o platbách do veřejných rozpočtů, zpráva o daních z příjmů), jejich případné ověřování a zveřejnění nebo uveřejnění.

Oproti současnému zákonu dochází v souladu s celosvětovým vývojem účetnictví k výraznému posunu, kdy se klade primárně důraz na účetní výkaznictví, tedy účetní závěrku, a nikoli na samotné vedení účetnictví a účtování jako takové. Je tak zdůrazňován prvořadý význam nikoliv procesu zobrazování dopadů účetních případů na účtech, ale cílového produktu každé fungující soustavy účtů, tj. účetních informací, které slouží pro rozhodování externích uživatelů. To vychází z chápání účetnictví jakožto služby externím uživatelům, která je korektně naplněna jedině a právě podáním věrného a poctivého zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky prostřednictvím účetních výkazů. Prioritní je tedy naplnění informační úlohy účetnictví, čemuž odpovídá též zdůraznění cíle účetního výkaznictví v § 33 navrhovaného zákona, kterým je poskytnout externím uživatelům takové účetní informace, které jim umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná ekonomická rozhodnutí.

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

Zdůraznění významu účetního výkaznictví se v zákoně projevuje např. jasným vymezením jeho cíle, důrazem na kvalitu účetních informací či vyjmenováním zásad pro sestavování účetní závěrky. Důraz na účetní výkaznictví se dále v zákoně projevuje též ve skutečnosti, že účetní předpisy normují výsledný stav a ponechávají na účetní jednotce postup, kterým daného docílí (účetní metody mají být obecně spíše doporučením na úrovni metodiky než normou stanovenou v prováděcích právních předpisech, což však neplatí v případě účetních jednotek veřejného sektoru, pro které budou účetní metody normovány prováděcími právními předpisy). Dále se důraz na účetní výkaznictví projeví rovněž v oblasti správního trestání, kdy bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví než nesprávné vedení účetnictví.

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

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

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

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

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

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

## *2.6 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska cíle účetního výkaznictví*

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

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

- cíl účetního výkaznictví,
- kvalitativní požadavky na účetní informace,
- vymezení jednotlivých prvků účetní závěrky a
- zásady pro sestavování účetní závěrky.

*Cílem účetního výkaznictví* je poskytnout účetní informace potřebné jednak pro ekonomická rozhodnutí externích uživatelů těchto informací, tedy zejména údaje pro predikci budoucích peněžních toků, informace o objemu a struktuře aktiv, o nárocích na tato aktiva, o jejich změnách v uplynulém období a údaje nezbytné pro posouzení důsledků jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky a v případě účetního výkaznictví veřejného sektoru

údaje nezbytné pro výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky ze strany externích uživatelů, tj. zejména občanů a orgánů a institucí stojících mimo účetní jednotku (např. NKÚ).

*Kvalitativní požadavky na účetní informace* představují nároky na kvalitu účetních informací generovaných účetnictvím. Jsou-li věrně zobrazeny dopady transakcí a jiných událostí v souladu s vymezením prvků účetní závěrky a způsobilosti k jejich vykázání, považuje se účetní závěrka za věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace. Věrné a poctivé zobrazení spolu s ostatními zásadami pro sestavení účetní závěrky jsou pak prostředkem pro dosažení cíle účetního výkaznictví. Návrh zákona, co se týče kvalitativních požadavků, nepředpokládá věcnou změnu oproti současnému zákonu, neboť kvalitativní požadavky byly již ve stávajícím zákoně o účetnictví upraveny. Dochází pouze k jejich logickému uspořádání a přesnějšímu vymezení. Mezi základní kvalitativní požadavky účetní informace tedy patří její relevance a věrné zobrazení skutečnosti a mezi doplňující kvalitativní požadavky patří aktuálnost, srozumitelnost, ověřitelnost a srovnatelnost.

Oproti současnému zákonu o účetnictví se nově navrhuje *definovat prvky účetní závěrky*, protože k tomu, aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, musí být k dispozici jasně vymezený pojmový aparát. Zákon definuje prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci, tj. aktivum, dluh a vlastní kapitál. Zákon definuje rovněž prvky účetní závěrky vztahující se k finanční výkonnosti, tj. výnos, náklad a výsledek hospodaření za účetní období. Výše uvedené prvky účetní závěrky zákon dále specificky upravuje pro neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru. Definice prvků vycházejí z definic uvedených v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví (IFRS) a Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (IPSAS), konkrétně v jejich koncepčních rámcích.

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

Vedle cíle, kvalitativních požadavků na účetní informace a vymezení prvků účetní závěrky jsou v zákoně dále upraveny *zásady pro sestavení účetní závěrky*. Zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého vychází právní úprava, včetně účetních metod, a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cíle účetního výkaznictví. Jedině jejich plným dodržováním je účetní jednotka schopna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka naplnila cíl účetního výkaznictví. Návrh zákona vymezuje základní zásadu v podobě požadavku na poskytnutí věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných změn finanční situace. Dále návrh zákona vymezuje ostatní zásady pro sestavení účetní závěrky, jejichž dodržení je nezbytné pro dosažení cíle účetního výkaznictví.

Vedle primárních zásad vychází účetnictví též z účetních předpokladů, mezi které se řadí předpoklad trvání účetní jednotky, předpoklad vymezení účetní jednotky, a dále jednotka měření a periodicita. Předpoklad vymezení účetní jednotky, jednotka měření a periodicita však

nejsou v zákoně výslovně uvedeny, ale jsou transformovány přímo do konkrétních norem. Předpoklady totiž slouží zejména pro zákonodárce k vytvoření rámce, na kterém má být regulace účetnictví postavena.

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

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

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

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

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

Vymezení účetních jednotek je na úrovni evropského práva regulováno minimálně, resp. nepřímo, kdy je uložena povinnost sestavit účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a některé účetní zprávy. Směrnice 2013/34/EU se vztahuje v případě České republiky pouze na obchodní společnosti, směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí, v platném znění (dále jen „směrnice 86/635/EHS“) se, jak už název napovídá, vztahuje na banky a jiné finanční instituce bez ohledu na jejich právní formu a směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (dále jen „směrnice 91/674/EHS“) vztahuje na pojišťovny bez ohledu na jejich právní formu.

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

Stávající zákon se vztahuje jak na „tuzemské“ účetní jednotky, tak na pobočky zahraničních subjektů podnikajících na území České republiky. Pobočky zahraničních subjektů na území České republiky jsou tak účetními jednotkami. Postavení těchto poboček jako účetních jednotek se však ukázalo být poměrně problematické, neboť pro tyto pobočky je plnění požadavků uložených českými účetními předpisy značně komplikované, tím spíše, že se jedná o útvary bez právní osobnosti. V případě českých poboček podnikatelských subjektů z jiných členských

států EU je navíc stávající zákon o účetnictví v určitém rozporu se 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, v platném znění (dále jen „směrnice 89/117/EHS“), které stanoví, že pobočky nejsou povinny zveřejňovat účetní závěrku týkající se jejich vlastní činnosti. Naopak ukládají povinnost vyžadovat zveřejnění účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy a zprávy auditora jejího zřizovatele, tj. zahraničního subjektu.

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

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

Další významné změny se týkají okruhu subjektů, které podle nového zákona budou, resp. nebudou účetními jednotkami. V tomto ohledu došlo ke změně přístupu k nestátním neziskovým organizacím, které nově nemusí být povinně účetními jednotkami za splnění určitých podmínek. Množina nestátních neziskových organizací, které nebudou povinně účetní jednotkou, je vymezena shodně jako množina účetních jednotek, kterým je v dnešní úpravě umožněno vést jednoduché účetnictví. Důvodem této změny je relativně malý veřejný zájem na povinném účetnictví malých nestátních neziskových organizací, a to zejména s ohledem na nízký význam těchto subjektů v korporátním zdanění a omezenou využitelnost účetních informací těchto subjektů. Případné nevedení účetnictví je tak za splnění stanovených podmínek založeno na „opt-out“ bázi, tj. je podmíněno uvedením této skutečnosti do příslušného zakládacího dokumentu. V takovém případě však zůstává zachována obecná povinnost právnických osob podle § 119 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a to vést spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech. Neziskovým účetním jednotkám se však nabízí i možnost zůstat účetními jednotkami, a to jak v režimu peněžního, tak akruálního účetnictví.

Významnou změnou je postavení fyzických osob, kdy podle navrhované právní úpravy podnikající fyzické osoby nejsou povinně účetními jednotkami. Vzhledem k administrativnímu úsilí, které musí tyto subjekty vynaložit na vedení účetnictví, je navrženo, že obdobně jako nestátní neziskové organizace, budou fyzické osoby nově účetní jednotkou pouze na základě svého rozhodnutí.

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

## *2.9 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska kategorizace účetních jednotek*

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

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

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

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

Snahou nové právní úpravy je, aby pro jednotlivé druhy a kategorie účetních jednotek byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví optimalizovány a zjednodušeny. Cílem navrhované diferenciace požadavků na význam a velikost účetních jednotek je zjednodušení a dosažení výrazného a dlouhodobého snížení administrativní zátěže spojené s účetnictvím pro menší subjekty, podpora malých a středních účetních jednotek, a naopak dosažení vyšší transparentnosti u kótovaných účetních jednotek a nejvýznamnějších korporací, které mají dostatečné finanční a personální zdroje a jejich vyšší náklady budou plně kompenzovány vyšším užitkem pro rozsáhlou skupinu uživatelů těchto informací.

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

Kategorizace účetních jednotek v navrhované právní úpravě vychází ze stávajícího zákona o účetnictví, tedy i nadále jsou rozlišovány mikro, malé, střední a velké účetní jednotky dle shodných kritérií. V případě stanovení hodnotových kritérií byla převzata definice čistého obratu, kdy velikost účetní jednotky, resp. skupiny, je závislá na schopnosti generovat tržby a neměla by být ovlivněna jednorázovými či nahodilými transakcemi, čemuž odpovídá definice čistého obratu uvedená ve směrnici 2013/34/EU. Obdobně jako ve stávajícím zákoně se výslovně stanoví pravidla pro změnu kategorie od druhého účetního období účetní jednotky, nově se však stanoví pravidla pro změnu kategorie v případě přeměny, která byla doposud pouze dovozována z obecných pravidel. I nadále účetní jednotky veřejného zájmu (ve stávajícím zákoně „subjekty veřejného zájmu“) spadají do kategorie velkých účetních jednotek

bez ohledu na splnění kritérií, s výjimkou ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů.

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

Nově se dále navrhuje pravidlo, podle kterého se v případě účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou a která zároveň není účetní jednotkou veřejného zájmu, při určení kategorie účetní jednotky vychází z hodnot jejího konsolidačního celku, nikoli pouze z jejích individuálních hodnot. Reaguje se tím na situace, kdy samotná mateřská účetní jednotka může být např. mikro účetní jednotkou, přičemž její dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku mohou mít (buďto jednotlivě, nebo v součtu s ostatními v rámci konsolidačního celku) vyšší kategorii. V takovém případě se považuje za vhodné, aby kategorie samotné mateřské účetní jednotky pro účely individuálního výkaznictví byla posuzována podle velikosti konsolidačního celku.

## *2.11 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska definice subjektu veřejného zájmu*

Vymezení subjektu veřejného zájmu v současném zákoně o účetnictví vyplývá ze směrnice 2013/34/EU. Jedním z důvodů vymezení této skupiny účetních jednotek je skutečnost, že účetní závěrka má různé cíle a nejenže poskytuje informace pro investory na kapitálových trzích, ale také podává přehled o dříve provedených transakcích a přispívá ke zlepšení správy a řízení společnosti. Proto bylo důležité dosáhnout rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek a zájmem společností nebýt zbytečně zatěžován požadavky na výkaznictví. U subjektů veřejného zájmu je s ohledem na jejich povahu vyžadována vyšší míra transparentnosti, což se promítá do vyšších požadavků na zveřejňování účetních či jiných informací a na povinnost auditu. Subjekt veřejného zájmu se proto také z hlediska kategorizace považuje za velkou účetní jednotku bez ohledu na splnění hodnotových kritérií.

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

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

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

Nový zákon o účetnictví v zásadě převzal dosavadní vymezení subjektů veřejného zájmu s určitými modifikacemi. Místo pojmu subjekt veřejného zájmu se nově užívá pojem „účetní jednotka veřejného zájmu“, a to z důvodu sjednocení pojmosloví, kdy adresátem zákona jsou účetní jednotky, nikoli subjekty či entity. Nejvýznamnější věcnou změnu představuje rozšíření

množiny subjektů veřejného zájmu (dále jen „účetní jednotky veřejného zájmu“) o investiční fondy a podfondy investičního fondu, jejichž cenné papíry kolektivního investování jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Důvodem je skutečnost, že tyto subjekty jsou považovány za účetní jednotky veřejného zájmu již podle směrnice 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 (Text s významem pro EHP).Vzhledem k tomu, že tyto subjekty jsou účetními jednotkami jak podle stávajícího zákona, tak podle nového zákona o účetnictví, byly taktéž zařazeny mezi účetní jednotky veřejného zájmu.

Na druhou stranu za účetní jednotky veřejného zájmu nebudou oproti stávající právní úpravě považovány penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření. Důvodem navrhované změny je skutečnost, že na účetnictví penzijních společností jsou z povahy jejich podnikání kladeny shodné požadavky jako na velké účetní jednotky, a to na základě skutečnosti, že podléhají dohledu České národní banky a často jsou součástí již nyní silně regulovaných bankovních skupin. Dalším důvodem je skutečnost, že se novým zákonem o účetnictví rozšiřuje okruh účetních jednotek, které povinně použijí pro sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy IFRS přijaté právem EU. Mezi tyto účetní jednotky spadají právě i penzijní společnosti.

Za drobnou změnu lze ještě považovat rozšíření okruhu účetních jednotek veřejného zájmu o obchodní korporace, jejichž cenné papíry jsou přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu, které ale nejsou zároveň obchodními společnostmi. V daném případě by se ale mělo jednat o ojedinělé případy.

## *2.13 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska rozšíření možnosti použití mezinárodních účetních standardů*

V oblasti regulace nabývají na stále větším významu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které reflektují aktuální mezinárodní trendy a ekonomický vývoj. Tyto standardy se stávají součástí práva EU prostřednictvím nařízení Komise (ES) 2023/1803 ze dne 13. září 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, v platném znění (dále jen „nařízení 2023/1803“). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví uvedené v nařízení 2023/1803 jsou dále označovány jako „mezinárodní účetní standardy“. Úprava použití mezinárodních účetních standardů v zákoně o účetnictví pak vychází z nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, v platném znění (dále jen „nařízení č. 1606/2002“).

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

Nařízení dále stanoví možnost, aby členské státy vyžadovaly nebo umožnily použít mezinárodní účetní standardy

- pro sestavení konsolidované účetní závěrky ostatními mateřskými účetními jednotkami a
- pro sestavení individuální účetní závěrky.

Česká republika využila diskrečních ustanovení daných tímto nařízením. Stávající zákon o účetnictví umožňuje použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení konsolidované účetní

závěrky mateřským účetním jednotkám, jejichž investiční cenné papíry nejsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

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

V případě, že mateřská účetní jednotka předpokládá, že bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů, může pro sestavení individuální účetní závěrky také použít mezinárodní účetní standardy. Pokud bude účetní jednotka povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky sestavené podle mezinárodních účetních standardů, pak podle stávající právní úpravy může použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení individuální účetní závěrky.

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

## *2.14 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska rozšíření možnosti použití mezinárodních účetních standardů*

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

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

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

V nové účetní legislativě se proto navrhuje rozšířit povinné použití mezinárodních účetních standardů pro určitý okruh účetních jednotek, které podléhají dohledu České národní banky a působí na finančním trhu. Navrhované rozšíření povinnosti použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení účetní závěrky vyplývá ze skutečnosti, že platná sektorová regulace vycházející z požadavků práva EU již v současné době požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci mezinárodních účetních standardů, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že se jedná o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití mezinárodních účetních standardů pro sestavení účetní závěrky posílí jak stabilitu finančního trhu, tak zvýší i prestiž a konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek i České republiky v rámci různých hodnocení, například zahraničními organizacemi a ratingovými agenturami. Pozitivní dopady implementace IFRS v podobě vyšších přímých zahraničních investic nebo přílivu zahraničních investorů jsou doloženy rovněž mezinárodním výzkumem.[1]

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

Povinnost použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení individuální účetní závěrky je v návrhu nového zákona o účetnictví stanovena pro tyto účetní jednotky:

- banky,
- tuzemské pojišťovny, tuzemské zajišťovny nebo instituce, jejichž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,
- spořitelní a úvěrní družstva,
- platební instituce nebo instituce elektronických peněz,
- penzijní společnosti,
- fondy obhospodařované penzijní společností,
- investiční fondy,

---

[1] BRÜGGEMANN, U., DASKE, H., HOMBURG, C. a POPE, P. F. How do Individual Investors React to Global IFRS Adoption? Online. *SSRN Electronic Journal*. 2009. Dostupné z: https://doi.org/10.2139/ssrn.1458944.

GORDON, L. A., LOEB, M. P. a ZHU, W. The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. Online. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2012, roč. 31, č. 4, s. 374–398. Dostupné z: https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2012.06.001.

LEE, G. a FARGHER, N. L. Did the Adoption of IFRS Encourage Cross-Border Investment? Online. *SSRN Electronic Journal*. 2010. Dostupné z: https://doi.org/10.2139/ssrn.1686571.

MÁRQUEZ-RAMOS, L. European Accounting Harmonization: Consequences of IFRS Adoption on Trade in Goods and Foreign Direct Investments. Online. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2011, roč. 47, č. sup4, s. 42–57. Dostupné z: https://doi.org/10.2753/ree1540-496x4705s403.

MITA, A. F., UTAMA, S., FITRIANY, F. a WULANDARI, E. R. The adoption of IFRS, comparability of financial statements and foreign investors' ownership. Online. *Asian Review of Accounting*. 2018, roč. 26, č. 3, s. 391–411. Dostupné z: https://doi.org/10.1108/ara-04-2017-0064.

- podfondy investičního fondu,
- investiční společnosti,
- obchodníky s cennými papíry,
- poskytovatele služeb skupinového financování podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího evropské poskytovatele služeb skupinového financování,
- investiční holdingové společnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky,
- smíšené holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- finanční holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- obchodní korporace, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Dle dostupných dat by se mělo jednat co do počtu zhruba o 1 100 až 1 300 účetních jednotek, které by měly mít dle navrhovaného znění povinnost použít mezinárodní účetní standardy.[2] Ve srovnání se současným stavem je to více než desetinásobek účetních jednotek s touto povinností (současný stav zahrnuje pouze emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu).

Tato povinnost se promítá také do konsolidovaného účetního výkaznictví, a to skrze navržené ustanovení, které stanoví mateřské účetní jednotce povinnost použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví, je-li povinna použít je při individuálním účetním výkaznictví. Mateřská účetní jednotka, která nemá povinnost použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví, se může nadále dobrovolně rozhodnout pro jejich použití při sestavení konsolidované účetní závěrky.

Nadále zůstává v navrhovaném zákoně možnost použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení individuální účetní závěrky pro ty účetní jednotky, které důvodně předpokládají, že budou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů.

Dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví se oproti stávající úpravě navrhuje rozšířit o účetní jednotky, které:

- jsou daňovým subjektem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad (dle dat finanční správy bylo spravováno Specializovaným finančním úřadem v uplynulých letech zhruba 2,4 tis. subjektů, z toho zhruba polovinu tvořily finanční instituce), nebo
- v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období použily povinně nebo dobrovolně mezinárodní účetní standardy.

Rozšíření povinného použití mezinárodních účetních standardů má za následek, že nově nebude vydána obdoba výše uvedené vyhlášky č. 501/2002 Sb., tj. účetní jednotky spadající nyní pod tuto vyhlášku již nebudou mít uspořádání a obsahové vymezení účetní závěrky a účetní metody upraveny podzákonným právním předpisem. Obdobná situace nastane i v případě vyhlášky č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 502/2002 Sb.“). Dané vyvolá potřebu upravit zákon

---

[2] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Seznam investičních fondů. Online. 2024. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/statistika/menova_bankovni_stat/seznamy-instituci-pro-potreby-menove-a-financni-statistiky/seznam-investicnich-fondu/.

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Seznamy regulovaných a registrovaných subjektů finančního trhu. Online. 2024. WS JERRS. Dostupné z: https://jerrs.cnb.cz/apljerrsdad/JERRS.WEB07.INTRO_PAGE?p_lang=cz.

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tak, aby tyto účetní jednotky mohly pro určení základu daně vycházet z výsledku hospodaření určeného podle mezinárodních účetních standardů. Podle současné právní úpravy daně z příjmů takový postup není připuštěn a poplatníci, kteří v účetnictví používají mezinárodní účetní standardy, jsou nuceni vést duplicitně účetnictví i podle českých účetních předpisů. Výzkum z českého prostředí přitom poukázal na pozitiva, která by tento postup mohl přinést pro připravovatele účetních závěrek, správce daně i potenciální investory.[3]

Obecně lze vnímat rozšíření subjektů, které budou nově povinně nebo dobrovolně používat mezinárodní účetní standardy, za prospěšné, neboť mezinárodní účetní standardy představují vysoce kvalitní účetní systém.[4] Dle výzkumu jsou reportingové podněty firem a charakter institucionálního prostředí (především fungující vynucovací mechanismy) základním předpokladem pro dosažení vyšší kvality účetního výkaznictví skrze kvalitnější účetní standardy.[5] Naplnění těchto předpokladů přitom není samozřejmostí ani v nových členských zemích EU, u nichž adopce IFRS často nepřinesla jednoznačné přínosy.[6] Nedávný výzkum provedený na vzorku společností ze států V4 nicméně poukázal na zvýšení relevance účetních závěrek českých společností zhruba pět let po adopci IFRS.[7]

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

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

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu podle § 13a stávajícího znění zákona sestavují účtový rozvrh, v němž mohou uvést pouze účtové skupiny, mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nepoužijí ustanovení týkající se rezerv, opravných položek a reálné hodnoty a sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro

---

[3] MEJZLÍK, L., ARLTOVÁ, M., PROCHÁZKA, D. a VÍTEK, L. The Adoption of International Financial Reporting Standards in the Czech Republic and Its Impact on Corporate Taxation. Online. *Politická Ekonomie*. 2015, roč. 63, č. 7, s. 811–832. Dostupné z: https://doi.org/10.18267/j.polek.1036.

MOLÍN, Jan, JIRÁSKOVÁ, Simona. Legal Consequences of the Determination of Corporate Income Tax Base Referring to IFRS. European Financial and Accounting Journal[online]. 2014, roč. 9, č. 4, s. 25–44. ISSN 1802-2197. DOI: 10.18267/j.efaj.128.

[4] BARTH, M. E., LANDSMAN, W. R. a LANG, M. H. International Accounting Standards and Accounting Quality. Online. *Journal of Accounting Research*. 2008, roč. 46, č. 3, s. 467–498. Portico. Dostupné z: https://doi.org/10.1111/j.1475-679x.2008.00287.x.

[5] CHRISTENSEN, H. B., LEE, E., WALKER, M. a ZENG, C. Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? Online. *European Accounting Review*. 2015, roč. 24, č. 1, s. 31–61. Dostupné z: https://doi.org/10.1080/09638180.2015.1009144.

[6] PROCHÁZKA, D. a PELÁK, J. The Development of Capital Markets of New EU Countries in the IFRS Era. Online. *Procedia Economics and Finance*. 2015, roč. 25, s. 116–126. Dostupné z: https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00720-0.

[7] ZÁVODNÝ, L. a PROCHÁZKA, D. IFRS adoption and value relevance of accounting information in the V4 region. Online. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 2022, roč. 36, č. 1. Dostupné z: https://doi.org/10.1080/1331677x.2022.2102049.

jednotlivé skupiny účetních jednotek. Dále tyto účetní jednotky nemusí účtovat v knihách analytických účtů a knihách podrozvahových účtů.

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

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

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

Současně se opouští dosavadní rozlišování podvojného a jednoduchého účetnictví, které bylo postaveno na kritériu způsobu vedení účetnictví. Vzhledem k novému přístupu, který zdůrazňuje účetní výkaznictví, by rozlišujícím kritériem pro tyto dva druhy (systémy) účetnictví měla být skutečnost, jaký je předmět jejich výkaznictví, tj. zda daný systém sleduje změny ve finanční situaci na akruální bázi, tj. prostřednictvím výnosů a nákladů, nebo vychází z realizovaných peněžních toků (příjmů a výdajů). Z tohoto důvodu zákon upravuje akruální účetnictví a v samostatné části umožňuje použití peněžního účetnictví.

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

Dosavadní právní úprava i účetní praxe pracuje s možností outsourcingu účetnictví, tj. pověřením jiné osoby plněním práv a povinností zastoupené účetní jednotky, přičemž se ale zastoupená účetní jednotka nezbavuje odpovědnosti za důsledky spojené s porušením povinností, jejichž plněním pověřila tuto jinou osobu. K takovému pověření dochází na základě soukromoprávního (občanskoprávního) vztahu, který je umožněn obecnou úpravou soukromého práva, přesto je toto běžné pověření doposud upraveno v § 5 zákona o účetnictví.

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

Nově se navrhuje některým účetním jednotkám veřejného sektoru umožnit ujednat si přenesení plnění svých práv a povinností v oblasti účetnictví na jinou účetní jednotku veřejného sektoru, a to včetně přenesení odpovědnosti za důsledky spojené s porušením těchto povinností. Podmínkou je uzavření specifické, zákonem o účetnictví upravené, veřejnoprávní smlouvy o převzetí účetnictví nebo v případě přenesení těchto práv a povinností mezi organizačními složkami státu sepsání zápisu o převzetí účetnictví.

Nová úprava umožňuje převod práv a povinností v oblasti účetnictví mezi účetními jednotkami veřejného sektoru, které jsou organizačně určitým způsobem propojeny. Možnost tohoto převodu budou tedy mít příspěvkové organizace a veřejné kulturní instituce na svého zřizovatele (nebo na subjekt, který plní funkci zřizovatele), podmínkou však je, aby tento zřizovatel byl účetní jednotkou. Je umožněn rovněž převod mezi příspěvkovými organizacemi téhož zřizovatele. V případě příspěvkových organizací a veřejných kulturních institucí, zřízených městskými částmi hlavního města Praha je umožněn převod i na příspěvkové organizace zřízené hlavním městem Praha či na samotné hlavní město Praha. Obce mohou účetnictví převádět jak na své příspěvkové organizace, tak i na příspěvkové organizace, zřízené dobrovolným svazkem obcí, jehož jsou členem, případně na tento dobrovolný svazek obcí přímo. Obdobně dobrovolný svazek obcí může provést převod na svou příspěvkovou organizaci, ale i na obec, která je jeho členem, nebo její příspěvkovou organizaci. Organizační složka státu může provést převod nejen na svou příspěvkovou organizaci, ale i na příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je jiná organizační složka státu nebo v níže jiná organizační složka státu plní funkci zřizovatele, podmínkou však je, aby byly obě organizační složky zařazeny ve stejné kapitole státního rozpočtu. Rovněž je umožněn převod účetnictví z organizační složky státu na jinou organizační složku zařazenou ve stejné kapitole státního rozpočtu (v tomto jediném případě se práva a povinnosti v oblasti účetnictví převádějí zápisem).

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

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

## *2.19 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska účetního období*

Vymezení účetního období je z hlediska účetnictví zásadní a je úzce spjato s předpokladem periodicity (angl. také někdy „time period assumption“). Tento předpoklad není v návrhu zákona uveden explicitně, nýbrž implicitně (stejně jako např. v mezinárodních účetních standardech), a to především s ohledem na ustanovení věnovaná účetnímu období a případně zveřejnění účetních informací. Jde v podstatě o předpoklad toho, že je účetní závěrka sestavována pravidelně, a to za jednotné období. Tento předpoklad také váže na požadavek na srovnatelnost účetních informací, neboť stejná délka účetního období zajišťuje srovnatelnost jak mezi účetními obdobími jedné účetní jednotky, tak mezi různými účetními jednotkami. V účetnictví se na základě přijatého předpokladu konstantního časového období (jímž je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, popřípadě shodné období vymezené prostřednictvím kalendářních týdnů) pro zjišťování významných charakteristik musí vždy znovu odehrát vlastně jakési zdánlivé zastavení ekonomické aktivity účetní jednotky, a to v podobě sestavení účetní závěrky – fiktivní zastavení všech toků a jednorázové hromadné odečtení všech stavů aktiv a dluhů k určitému dni a všech uskutečněných výnosů za uplynulé období a jim přiřaditelných nákladů.

Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Pokud účetní období neodpovídá kalendářnímu roku, jedná se dle stávajícího zákona o tzv. hospodářský rok. Účetní období se tak může, ale nemusí shodovat s kalendářním rokem – to však dle stávajícího znění zákona neplatí pro organizační složky státu, územní samosprávné celky nebo účetní jednotky vzniklé nebo zřízené zvláštním zákonem, které musí použít jako účetní období kalendářní rok. Účetní jednotka by měla při stanovení účetního období přihlédnout mj. k cykličnosti její činnosti. Určení účetního období může být rovněž ovlivněno účetním obdobím mateřské účetní jednotky, za které je zpravidla sestavována také konsolidovaná účetní závěrka. V případě přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak je nutné toto oznámit správci daně.

V některých případech je dle stávajícího zákona možné, aby účetní období trvalo jinak dlouhou dobu než 12 měsíců. Jedná se především o případy, kdy by bylo účetní období kratší než 3 měsíce (např. v souvislosti se vznikem nebo zánikem účetní jednotky), a proto jej lze za určitých podmínek spojit s předcházejícím nebo následujícím účetním obdobím.

Účetní období dále končí některým z taxativně vymezených dní, které znamenají významný předěl v činnosti účetní jednotky, např. při vstupu do likvidace, zrušení likvidace nebo v některých okamžicích insolvenčního řízení.

Jedním z případů, kdy účetní období může být kratší či delší než běžných 12 měsíců je i realizace přeměny. Při přeměně účetní období končí dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny a rozhodným dnem přeměny začíná nové účetní období, které končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Stávající úprava ponechává účetním jednotkám poměrně vysokou volnost při volbě rozhodného dne. Praxe však ukazuje, že dochází k nežádoucím situacím, kdy rozhodný den je stanoven na datum, které z ekonomického hlediska nemá žádné opodstatnění, nebo dokonce na datum, které je zvoleno s cílem obcházet povinnosti stanovené novými předpisy. Jako příklad lze uvést přeměny nemovitostních investičních fondů na přelomu let 2014 a 2015. Zákonodárce tehdy novelizoval zákon o daních z příjmů s cílem zabránit obcházení daňové povinnosti zneužíváním právní formy investičního fondu (a tedy 5% sazby daně z příjmů) subjektům, které ovládá pouze několik účastníků jednajících ve shodě a jejichž činnost se může překrývat s běžnou podnikatelskou činností. Řada investičních fondů reagovala na hrozbu zvýšení sazby daně manipulací s účetním obdobím, aby udržela výhodné podmínky platné do konce roku 2014.[8]

Obecně jsou však přeměny realizovány tak, aby nedocházelo ke vzniku nestandardních účetních období. Většina přeměn je koncipována tak, aby zachovala účetní období v délce dvanácti měsíců. Většina přeměn je též zapsána ve stejném roce, ve kterém je stanoven rozhodný den. I volba rozhodného dne bývá u účetních jednotek poměrně konzervativní, kdy většina přeměn je realizována s rozhodným dnem stanoveným na prvního ledna.[9]

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

Nově se navrhuje rozlišovat mezi individuálním a konsolidačním účetním obdobím.

---

[8] LUKEŠ, J. a SKÁLOVÁ, J. Impact of Changing Preferential Tax Rate Conditions on Czech Real Estate Investment Funds. Online. *Politická ekonomie*. 2022, roč. 70, č. 2, s. 135-157. Dostupné z: https://doi.org/10.18267/j.polek.1347.

[9] POSPÍŠIL J., LUKEŠ J., SKÁLOVÁ J. Výstupy výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze *Empirická analýza účetního řešení podnikových kombinací a dopad na vypovídací schopnost účetních závěrek nástupnických společností*, který je registrován u Interní grantové agentury VŠE v Praze pod číslem F1/41/2021.

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

Nově je stanovena možnost pro účetní jednotky, které jsou obchodní korporací a zároveň jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce, vymezit své individuální účetní období podle kalendářních týdnů, a to tak, aby co nejvíce odpovídalo vymezení podle kalendářních měsíců. Tímto vymezením se tedy rozumí období 52 nebo 53 týdnů. Tato nová úprava je inspirována mezinárodními účetními standardy.

Opouští se dosavadní koncepce, kdy byla změna ve vymezení individuálního účetního období podmíněna oznámením správci daně z příjmů ve stanovených lhůtách. Vymezení této povinnosti je přenecháno daňovým předpisům.

Věcná změna je dále navrhována pro případy přeměn. Rozhodný den přeměny již nebude mít za následek ukončení stávajícího individuálního účetního období a začátek nového, ale účetní jednotka, která je zúčastněná na přeměně a která při přeměně nezaniká, pouze od rozhodného dne začne účtovat s ohledem na změnu způsobenou přeměnou, přičemž její stávající individuální účetní období bude dál pokračovat.

Ke dni předcházejícímu rozhodnému dni se stanoví povinnost sestavení mezitímní individuální účetní závěrky a k začátku rozhodného dne přeměny se stanoví povinnost sestavení zahajovací rozvahy, ke které se doplní informace o tom, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z bezprostředně předcházející individuální účetní závěrky účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo, a o způsobu a postupu ocenění těchto položek. V případě účetních jednotek, které vznikají v důsledku přeměny, se stanoví, že právnická osoba vzniklá při přeměně se považuje za účetní jednotku už od rozhodného dne přeměny. Tímto dnem začíná její první individuální účetní období. Naopak v případě účetních jednotek, které zanikají v důsledku přeměny, se stanoví, že taková účetní jednotka přestane být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny. Tímto dnem končí její poslední individuální účetní období.

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

Cílem zákona je přesunout definici rozhodného dne ze zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále také „zákon o přeměnách“) do zákona o účetnictví a vyjádřit účel stanovení tohoto dne, neboť se váže primárně k účetnictví. Rozhodným dnem přeměny je den, od kterého je přeměna „účinná z ekonomického hlediska“, tedy pro účely účetnictví se již tímto dnem považuje za uskutečněnou (samozřejmě za podmínky, že následně opravdu dojde k jejím právním účinkům). Proto se stanoví fikce, že již k rozhodnému dni přešlo ze zúčastněné účetní jednotky na účetní jednotku nástupnickou jmění, které takto přechází v důsledku přeměny, a také jednání s tímto jměním související se již považuje za jednání nástupnické účetní jednotky. Od rozhodného dne se tedy již o těchto skutečnostech bude účtovat u nástupnické účetní jednotky. Není-li však nástupnická osoba účetní jednotkou, nastanou ekonomické účinky přeměny ve vztahu k jmění, které na ní při přeměně přechází, až právními účinky přeměny.

## *2.21 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska oceňování*

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

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

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

Oceňování jednotlivých aktiv a závazků dále vychází ze zásady opatrnosti.

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

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

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

Stávající právní úprava dále obsahuje možnost odklonit se v rámci přeměn mezi propojenými subjekty od historických cen a případně i porušit zásadu opatrnosti tím, že se účetní jednotka zúčastní přeměny, při které dojde k navýšení základního kapitálu ze jmění rozdělované nebo zanikající účetní jednotky a tím k přecenění jmění na reálnou hodnotu.

Dalším nedostatkem současné úpravy v oblasti přeměn je, že nerozlišuje dostatečně mezi případy nabytí toliko (části) jmění a případy nabytí (části) jmění představující obchodní závod; neuvádí, zda při zavedení nabývaného jmění do účetnictví nástupnické společnosti v reálných hodnotách mají být v tomto procesu oceňování reálnou hodnotou identifikována aktiva (popř. dluhy), které objektivně tvoří součást přijímaného jmění, avšak doposud vykazovány nebyly, a v neposlední řadě umožňuje použít pro zachycení přecenění jmění v aktivech položku "Oceňovací rozdíl k nabytému majetku", který dosud figuroval jako "alternativa" k položce „Goodwill" v případech, kdy se nástupnická účetní jednotka rozhodla převzít jednotlivé složky nabývaného jmění při přeměně v účetním ocenění zanikající či rozdělované společnosti.

Informační potenciál této položky je však nízký a jeho vykazování je odbornou veřejností soustavně kritizováno.[10]

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

Jednou ze změn, kterou nová právní úprava přináší, je definování základních prvků účetní závěrky. Aby bylo možné pořízená aktiva a vzniklé dluhy vykázat a správně ocenit v účetní závěrce, je nezbytné odlišit transakce a jiné události vedoucí k tomuto pořízení nebo vzniku od transakcí a jiných událostí, které nastanou následně.

Ocenění se nově provádí buď jako prvotní, nebo jako následné. Při prvotním ocenění se zohledňují transakce nebo jiné události vedoucí k pořízení nebo dokončení aktiva nebo vzniku dluhu, ostatní transakce nebo jiné události se pak zohledňují při ocenění následném.

Prvotním oceněním se rozumí určení prvotní účetní hodnoty aktiva nebo dluhu. Tato prvotní účetní hodnota představuje tzv. historickou cenu, tedy hodnotu, kterou aktivum mělo v okamžiku, kdy ho účetní jednotka získala. Obecnou zásadou je, že se aktivum nebo dluh v účetnictví oceňuje na základě historických hodnot, tedy skutečně vynaloženými prostředky. Z této zásady však platí výjimka, a to nejen v případě samotného prvotního ocenění, kdy se v některých případech využívá konceptu reálné hodnoty, ale též v případě následného ocenění pro tzv. aktiva a dluhy oceňované na základě aktuálních hodnot.

**Prvotní ocenění**

Při prvotním ocenění se zjišťuje prvotní účetní hodnota, a to několika různými způsoby. Základní situací je, že se prvotní účetní hodnota ocení pořizovacím výdajem, což je pojem, který nahrazuje dosud používaný pojem pořizovací cena. Pořizovací výdaj se používá zejména u aktiv a dluhů nabytých úplatně nebo vytvořených vlastní činností. Oproti dosavadnímu stavu se tak nerozlišuje jako samostatná kategorie ocenění vlastními náklady, které bylo používáno pro ocenění aktiv vytvořených vlastní činností, protože vlastní náklady lze podřadit pod pořizovací výdaj.

U peněžitých dluhů z peněz poskytnutých věřitelem, které je účetní jednotka povinna vrátit, stejně jako u takovýchto dluhů, které účetní jednotka úplatně převezme, se bude používat pojem pořizovací hodnota; pořizovací hodnota dluhu se definuje jako rozdíl částky peněz poskytnutých věřitelem a výší plnění vynaložených účetní jednotkou přímo za účelem vzniku nebo převzetí dluhu.

I nadále se v některých případech používá prvotní ocenění ve výši jedné jednotky měny účetnictví, ale nikoli už u všech kulturních památek, předmětů kulturní hodnoty a podobných aktiv, ale pouze u těch, u nichž je určení prvotní účetní hodnoty jiným způsobem nepřiměřeně náročné.

---

[10] SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN: 978-80-7598-570-5.

LUKEŠ, J. a POSPÍŠIL, J. Oceňovací rozdíl a goodwill. Online. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2023, č. 1, s. 13–15. Dostupné z: https://www.kdpcr.cz/bulletin/2023?sp=down-file&did=18398.

MARUSZEWSKA, E. W., STROJEK-FILUS, M. a POSPÍŠIL, J. An Empirical Examination of Accounting Comparability: Goodwill Recognition and Disclosure in Selected Central European Countries. Online. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2019, roč. 67, č. 5, s. 1309–1323. Dostupné z: https://doi.org/10.11118/actaun201967051309.

Dalším rozdílem oproti dosavadní právní úpravě je omezení oceňování jmenovitou hodnotou. Jmenovitá hodnota se bude nově používat pouze pro ocenění peněz a cenin, zatímco podle dosavadní právní úpravy tomu tak bylo i u pohledávek při jejich vzniku a u závazků (dluhů). Pohledávky a dluhy, jejichž vznik ovlivňuje výsledek hospodaření, se však budou nově oceňovat pořizovacím výdajem buď ve výši jmenovité hodnoty peněžních toků, nebo ve výši současné hodnoty peněžních toků, tedy jejich diskontovanou hodnotou. Hodnota dluhů a pohledávek totiž není automaticky rovna jejich jmenovité hodnotě, ale je nutno zohlednit, co z nich účetní jednotka skutečně získá (v případě pohledávek), případně kolik bude muset skutečně zaplatit (v případě dluhů). V případě dlouhodobých dluhů a pohledávek je vhodné použít současnou hodnotu, která zohledňuje rozdílnost hodnoty v závislosti na tom, jak daleko v budoucnu budou peněžní prostředky obdrženy či budou muset být zaplaceny (pohledávka ve jmenovité hodnotě 1000 Kč, která má být splacena až za 3 roky, má dnes jinou hodnotu než pohledávka stejné jmenovité hodnoty, která má být splacena za měsíc). U středních a velkých účetních jednotek bude použití současné hodnoty u dlouhodobých pohledávek a dluhů povinné, ostatní účetní jednotky jej budou moci zvolit podle svého uvážení. Namísto reprodukční pořizovací ceny se pro prvotní ocenění nově požije reálná hodnota, reprodukční pořizovací cena jako metoda ocenění zaniká.

**Následné ocenění**

Jak je uvedeno výše, následným oceněním se rozumí ocenění, při kterém se zohledňují transakce a jiné události, které nevedou k pořízení nebo dokončení aktiva nebo vzniku dluhu. U aktiv a dluhů následně oceňovaných na základě historických hodnot se o tyto transakce a jiné události upravuje prvotní účetní hodnota. U taxativně vyjmenovaných aktiv a dluhů však dochází k následnému oceňování na základě aktuálních hodnot, tedy k tomu, že prvotní účetní hodnota je nahrazena následně určenou reálnou hodnotou a prvotní účetní hodnota se již ve výkazech neuvádí. Přitom platí, že účetní jednotka následně oceňuje aktivum nebo dluh na základě historických hodnot pouze pokud je neoceňuje na základě aktuálních hodnot.

Ocenění na základě aktuálních hodnot se provádí reálnou hodnotou. Množina aktiv a dluhů, které se následně oceňují reálnou hodnotou, je oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví rozšířena o některá další finanční aktiva a o nefinanční investiční aktiva, pro která existuje aktivní a likvidní trh. Reálná hodnota snížená o předpokládané částky vynaložené na prodej se nově použije u účetních jednotek veřejného sektoru pro následné ocenění aktiv určených k prodeji, která byla dosud oceňována reálnou hodnotou.

Nově se zavádí pro účetní jednotky možnost použít přeceňovací model pro stálá hmotná aktiva (obdoba tzv. revaluation modelu z Mezinárodního účetního standardu 16), který je rovněž založen na aktuálních hodnotách. Na rozdíl od Mezinárodního účetního standardu 38 Nehmotná aktiva nicméně česká úprava nepovoluje použít danou metodu na stálá nehmotná aktiva.

Prvotní účetní hodnota aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických hodnot se při následném ocenění upravuje o určité položky, tedy jsou k ní přičítány a od ní odečítány určité částky. Prvotní účetní hodnota se tak:

- snižuje o odpisy a následné znehodnocení (dříve opravné položky) u aktiv. Tyto úpravy se provádí stejně jako doposud. Odpisy vyjadřují spotřebu ekonomického užitku aktiva během jeho užitečné životnosti. Účetně odpisovanými aktivy jsou všechna stálá hmotná a nehmotná aktiva (a nemovitá investiční aktiva, pokud nejsou následně oceňována reálnou hodnotou) - výjimky uvedené v dosavadní právní úpravě se výslovně nepřebírají, jelikož se však nově povinně zohledňuje zbytková hodnota, která se u pozemků typicky očekává ve výši účetní hodnoty, nebudou se pozemky ve většině případů odepisovat i nadále. Následné znehodnocení vzniká zejména u pohledávek.

- zvyšuje o dodatečné zhodnocení (podle stávajícího znění účetních předpisů jde o technické zhodnocení) u účetně odpisovaných aktiv (a investičních hmotných a nehmotných aktiv).

## *2.23 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska účetní závěrky*

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

Současný zákon o účetnictví používá pojmy účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka. Účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka účetní jednotky, konsolidovanou účetní závěrkou je pak účetní závěrka konsolidačního celku. Zvolené pojmosloví však působí výkladové komplikace, neboť neexistuje obecný pojem zahrnující jak účetní závěrku, tak konsolidovanou účetní závěrku. To znamená, že jestliže se má například konkrétní ustanovení zákona vztahovat k oběma těmto závěrkám, je potřeba výslovně uvést jak účetní závěrku, tak konsolidovanou účetní závěrku. Pojem účetní závěrka však často bývá považován za obecné označení, a tudíž v případě, že je použit pojem účetní závěrka, není zcela jisté, zda se skutečně hovoří pouze o účetní závěrce v užším slova smyslu, nebo také o konsolidované účetní závěrce.

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

Co je povinně součástí účetní závěrky (resp. jaké výkazy jsou v ní zahrnuty), se liší v závislosti na kategorii účetní jednotky. Zatímco mikro a malé účetní jednotky sestavují povinně pouze rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu, střední a velké obchodní společnosti (a některé vybrané účetní jednotky) mají dále povinnost sestavit i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Co se týče obsahu konsolidované účetní závěrky, v praxi bývají někdy pochybnosti o tom, zdali je povinnou součástí také konsolidovaný přehled o peněžních tocích a konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu, a to i s ohledem na výše zmíněnou terminologii, kterou současný zákon používá – tedy vztah mezi pojmy „účetní závěrka“ a „konsolidovaná účetní závěrka“.

Pro úplnost lze dodat, že výstupy jednoduchého účetnictví, tj. přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, nejsou považovány za účetní závěrku nebo její součást.

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

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

Navrhovaná právní úprava opouští dosavadní dělení účetní závěrky na řádnou, mimořádnou a mezitímní a podle okamžiku, k němuž je účetní závěrka sestavována, se nově rozlišuje pouze

na řádnou a mezitímní. Pojem mimořádné účetní závěrky byl tak v novém zákoně o účetnictví zcela vypuštěn a v zásadě je nahrazen řádnou účetní závěrkou, o kterou se jedná vždy, když se účetní závěrka sestavuje ke konci posledního dne účetního období bez ohledu na to, zda se jedná o standardní účetní období, či účetní období, jehož délka byla z nějakého důvodu modifikována. O mezitímní účetní závěrku se pak jedná ve všech ostatních případech, tj. sestavuje-li se účetní závěrka v průběhu účetního období, tj. ke konci jiného dne, než je poslední den účetního období.

Nový zákon o účetnictví rovněž obsahuje obecné vymezení institutu mezitímní účetní závěrky. Povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku v novém zákoně o účetnictví primárně normována není a je ponechána zvláštním právním předpisům, které mohou účetní jednotce povinnost mezitímní účetní závěrku sestavit k určitému okamžiku uložit dle svých potřeb. Výjimku v tomto směru představují přeměny, kde nový zákon o účetnictví výslovně stanoví účetní jednotce zúčastněné na přeměně povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny (resp. v určitých případech ke konci dne předcházejícího dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny) za příslušnou část účetního období. Důvodem je skutečnost, že od rozhodného dne přeměny je třeba hledět na jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně v rozsahu, ve kterém přechází na nástupnickou účetní jednotku, jako by již patřilo této nástupnické účetní jednotce, byť právní účinky přeměny nastávají později, a potřeba toto zohlednit v jejich účetnictví. Bez sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny by toto nebylo možné, protože by nebyl zřejmý stav jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně.

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

V případě účetních jednotek veřejného sektoru došlo ke zrušení povinnosti sestavování mezitímní účetní závěrky ke konci března, června a září každého roku se současným nahrazením těchto výkazů jedním z pomocných přehledů sestavovaným ke stejným okamžikům. V podstatě se téměř nezmění obsah, rozsah ani termíny vykazovaných informací (přesněji budou stanoveny prováděcím předpisem), napraví se tím však dosavadní právní nejistota o režimu vykazování těchto informací tím, že již zcela jednoznačně nejde o účetní závěrky. I takovéto pomocné přehledy však budou vycházet z účetního systému účetní jednotky, tudíž především vznikat nad výhradně věrohodnými účetními záznamy.

## *2.25 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska konsolidované účetní závěrky*

Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou, a jejích dceřiných účetních jednotek či případně účetních jednotek pod společným vlivem jakožto činnost jednoho hospodářského subjektu. Aby účetní informace založené na tomto předpokladu byly pro uživatele konsolidované účetní závěrky užitečné, musí být při jejím sestavení použity účetní postupy specifické pro konsolidované účetní výkaznictví, obecně řečeno konsolidační metody.

Problematika konsolidovaného účetního výkaznictví je upravena směrnicí 2013/34/EU, na

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

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

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

- vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“),
- vyhláška č. 501/2002 Sb. a
- vyhláška č. 502/2002 Sb.

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

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

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

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

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

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

Návrh zákona o účetnictví upravuje ve vztahu ke konsolidaci i otázky, které byly doposud obsaženy v prováděcích právních předpisech. Jedná se zejména o použití metody plné konsolidace a oceňování podílu ve společně ovládané účetní jednotce a v přidružené účetní jednotce.

Podrobněji bude konsolidované výkaznictví, podobně jako doposud, upraveno prováděcím právním předpisem. Prováděcí předpis se však pro účely konsolidace nebude vztahovat na mateřské účetní jednotky, které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí mezinárodní účetní standardy.

Obecným východiskem nové právní úpravy konsolidace je zpřesnění dosavadních nepřesností, náprava dosavadních nedostatků a reflektování trendů z pokročilých účetních standardizací (např. zpřesnění předpokladů společně se ZOK pro vznik vztahu ovládání mezi účetními jednotkami, sjednocení obsahu konsolidované účetní závěrky s individuální účetní závěrkou nebo metoda ocenění podílu ve společně ovládané účetní jednotce).

Přívlastek „mateřská“ a „dceřiná“ je obecně českými i evropskými předpisy používán pro účely označení vztahu ovládání mezi dvěma společnostmi. Při vymezení ovládání se zachovává stávající konstrukt, kdy se ovládání posuzuje na základě kritérií, které pro ovládání stanoví zákon o obchodních korporacích.

Při kategorizaci konsolidačních celků je namísto pojmu „skupina účetních jednotek“ použit pojem „konsolidační celek“, který zahrnuje pouze mateřskou účetní jednotku a ty dceřiné účetní jednotky, které do konsolidačního celku mateřská účetní jednotka zahrne. Vymezení skupiny účetních jednotek bylo v dosavadní právní úpravě nepřesné, protože zahrnovalo též dceřiné účetní jednotky, které na základě rozhodnutí mateřské účetní jednotky nemusely být do konsolidačního celku zahrnuty. Tyto dceřiné účetní jednotky pak byly nesprávně zohledňovány při určení kategorie skupiny. Nově je proto tento nedostatek napraven v souladu se směrnicí 2013/34/EU.

V oblasti kategorizace konsolidačních celků dochází k další změně, a to ve způsobu určování jednotlivých hodnot určujících kategorii konsolidačního celku (aktiva celkem, roční úhrnu čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců), kdy dosavadní právní úprava požadovala jejich stanovení na konsolidovaném základě. Nově se umožňuje stanovit tyto též na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět úpravy hodnot plynoucí z konsolidačních úprav. V tomto případě se pak zákonné limity celkových aktiv a úhrnu čistého obratu zvyšují o 20 %. Tato možnost vyplývá ze směrnice 2013/34/EU, kdy si mateřská účetní jednotka může sama vybrat, jaký způsob pro určení kategorie zvolí.

Navrhovaný zákon mění i okruh jednotek a případů, kdy vzniká povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku. Oproti stávající právní úpravě dochází k rozšíření okruhu jednotek, kterých by se tato povinnost měla týkat, neboť mateřskou účetní jednotkou s povinností sestavit konsolidovanou účetní závěrku se může stát jakákoliv účetní jednotka;

nejen obchodní společnost, jak je tomu dle současné úpravy, ale i nepodnikatelská účetní jednotka, s výjimkou účetní jednotky veřejného sektoru. Na druhé straně dochází k tomu, že dosavadní právní úprava výjimek z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení je rozšířena o možnost výjimky z této povinnosti v případě, že mateřská účetní jednotka je, včetně všech svých dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku zahrnuta v konsolidované účetní závěrce nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí konsolidující zahraniční účetní jednotka, která se řídí právem jiného státu než členského státu EU, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením směrnice 2013/34/EU.

Navrhovaný zákon dále zachovává současnou úpravu v oblasti metody plné konsolidace, pomocí které jsou dceřiné účetní jednotky zahrnuty v konsolidované účetní závěrce. Mění se nicméně způsob vykázání společně ovládaných účetních jednotek v konsolidované účetní závěrce, které byly dle dosavadní právní úpravy zahrnuty pomocí metody poměrné konsolidace, ale nově je vykazován pouze podíl v takové účetní jednotce (tj. nedochází již k vykázání poměrné části čistých aktiv společně ovládané účetní jednotky).

Podíl ve společně ovládané účetní jednotce je dle navrhovaného zákona oceňován ekvivalenční hodnotou stejně jako podíl v přidružené jednotce. Další změnou je, že navrhovaný zákon již nenahlíží na ekvivalenční metodu jako na konsolidační metodu, kdy současný zákon o účetnictví používal pojem "metoda konsolidace ekvivalencí (protihodnotou)".

Oproti stávající právní úpravě je nově jasně vymezeno období, za které se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, tzv. konsolidační účetní období. Výchozím řešením je konsolidační účetní období odpovídající individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky. Mateřská účetní jednotka nicméně může konsolidační účetní období odvodit také od účetního období nejvýznamnější dceřiné účetní jednotky (respektive několika dceřiných účetních jednotek souhrnně nejvýznamnějších) v rámci konsolidačního celku nebo od účetního období nejvyššího počtu dceřiných účetních jednotek se stejným individuálním účetním obdobím. Dále dochází k výslovnému uvedení zdrojů informací, ze kterých se vychází při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky.

Nově navrhovaný zákon jasně stanoví, že konsolidovanou účetní závěrku tvoří konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu a konsolidovaný výkaz peněžních toků, které obsahují informace, jejichž absence by mohla významně omezit kvalitu a vypovídací schopnost konsolidované účetní závěrky. Výslovné uvedení tak zvyšuje právní jistotu pro účetní jednotky, které doposud musely z jiných částí současného zákon nebo vyhlášek dovozovat, zda jsou tyto výkazy součástí konsolidované účetní závěrky či nikoli.

V neposlední řadě je nově řešena i měna, ve které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka, kdy touto měnou může být jakákoliv měna, která není měnou hyperinflační. Důvodem zavedení této možnosti je vyhovět potřebám mateřské účetní jednotky při volbě měny vykazování konsolidované účetní závěrky, například požadavek zahraniční burzy nebo skutečnost, že dceřiné účetní jednotky sestavují své účetní výkazy v jiné měně než mateřská účetní jednotka.

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

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

poskytnout svoji účetní závěrku a veškeré ostatní účetní záznamy potřebné pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

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

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

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

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

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

Nový zákon o účetnictví rovněž výslovně vymezuje povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku České republiky, kterou ukládá Ministerstvu financí. V souvislosti s touto povinností pak upravuje také základní povinnost součinnosti jednotek zahrnutých do konsolidace státu při poskytování účetních dokumentů a údajů pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky. V návaznosti na tuto součinnost jednotek zahrnutých do konsolidace státu upravuje nový zákon o účetnictví na obecné úrovni rovněž způsob poskytování účetních dokumentů nebo údajů těmito jednotkami Ministerstvu financí.

Podrobnější obsah a náležitostí konsolidované účetní závěrky České republiky bude upřesněn vyhláškou Ministerstva financí.

## *2.29 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska vykazování informací mimo účetní závěrku*

Účetní výkaznictví se neomezuje pouze na vykazování finančních informací o účetní jednotce, ale zahrnuje také vykazování informací nefinančního charakteru (např. informace o jejím předpokládaném vývoji nebo informace o faktorech udržitelnosti). Pouze kombinací obojího lze získat ucelenou představu o účetní jednotce jako celku. Tato oblast je harmonizována s právem EU a vychází ze směrnice 2013/34/EU.

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

- výroční zprávu,
- zprávu o udržitelnosti, která je součástí výroční zprávy,
- zprávu o platbách do veřejných rozpočtů a
- zprávu o daních z příjmů.

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

**Zpráva o udržitelnosti**

Požadavek na vyhotovení a zveřejnění zprávy o udržitelnosti přinesla směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (dále jen „CSRD“) týkající se podávání zpráv o udržitelnosti. Povinnost se obecně týká obchodních společností, v případě úvěrových institucí (banky, spořitelní a úvěrní družstva a systémově významný obchodník), pojišťoven a zajišťoven se k právní formě nepřihlíží. Stávající zákon o účetnictví nerozšiřuje rozsah působnosti a požadavky CSRD implementoval pouze částečně, a to i s ohledem na aktuální vývoj v Evropské unii. Zákon o účetnictví ukládá povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti účetní jednotce, která je obchodní společnosti, spořitelním a úvěrní družstvem nebo pojišťovnou a která je současně velkou účetní jednotkou, subjektem veřejného zájmu a průměrný počet zaměstnanců je vyšší než 1 000.

**Zpráva o platbách do veřejných rozpočtů**

V zájmu zajištění větší transparentnosti v oblasti plateb odváděných vládám byla do zákona o účetnictví v souladu s požadavkem směrnice 2013/34/EU transponována povinnost uvádět významné platby odváděné podniky vládám zemí, v nichž působí. Povinnost se týká těch účetních jednotek, které jsou činné v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby lesa v původních lesích.

Stávající zákon tak ukládá povinnost vyhotovit tuto zprávu všem velkým účetním jednotkám, včetně účetních jednotek veřejného zájmu, s výjimkou vybraných účetních jednotek. Zákon však tuto povinnost rozšířil jak na podnikatelské, tak i nepodnikatelské účetní jednotky, které však vzhledem k charakteru své činnosti této povinnosti nepodléhaly.

**Zpráva o daních z příjmů**

Povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů byla zavedena do zákona o účetnictví v návaznosti na směrnici Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 ze dne 24. listopadu 2021, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami. Smyslem vyhotovení zprávy o daních z příjmů je poskytnout informace o tom, jaké daně jsou placeny v různých státech v případě, že účetní jednotka působí přeshraničně. V případě, že účetní jednotka vykonává podnikatelskou činnost pouze na území České republiky, tato povinnost se na ni nevztahuje. Z povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů jsou vyloučeny i banky a spořitelní a úvěrní družstva, neboť obdobná povinnost je jim uložena jiným předpisem.

## *2.30 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska zprávy vedení*

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

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

Zpráva vedení podle navrhovaného zákona svou povahou v zásadě odpovídá dosavadní výroční zprávě a představuje zprávu s vlastním obsahem, jejímž cílem je poskytnout ucelený a vyvážený popis vývoje a výkonnosti činnosti účetní jednotky a její hospodářské situace.

Samostatnou částí zprávy vedení je i zpráva o udržitelnosti. V souvislosti s vývojem v EU a snahou snížit administrativní zátěž se nově navrhuje zúžení rozsahu působnosti. Nově se navrhuje zvýšit limit počtu zaměstnanců z 500 na 1000 zaměstnanců za účetní období. Zároveň se doplňuje, aby povinné podniky nepožadovaly po podnicích v hodnotovém řetězci bez povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti informace, které jsou nad rámec informací požadovaných dobrovolnými standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti vydaných organizací EFRAG.

## *2.31 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska ověřování vykazovaných informací*

Vzhledem k významnému postavení některých účetních jednotek, ať již z důvodu rozsahu nebo povahy jejich činnosti, existuje zájem na posílení důvěryhodnosti informací vykazovaných v jejich účetní závěrce a obecněji i výroční zprávě, a to prostřednictvím ověření účetní závěrky nezávislým auditorem podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“).

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

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

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

Ověření auditorem povinně podléhá účetní závěrka a výroční zpráva velkých účetních jednotek, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu, a středních účetních jednotek.

Konsolidovaná účetní závěrka a konsolidovaná výroční zpráva musí být auditorem ověřeny vždy, s výjimkou konsolidované účetní závěrky České republiky.

Ověření podléhá i zpráva o udržitelnosti, nicméně je stanoven jiný režim pro ověřování těchto informací. Smyslem je zabránit uvádění klamavých či zavádějících informací. Podle stávajícího zákona ověření zprávy o udržitelnosti provádí pouze auditor, který splnil požadavky zákona o auditorech ve vztahu ke zprávě o udržitelnosti.

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

Návrh nového zákona o účetnictví zachovává stávající okruh účetních jednotek, kterým ukládá povinnost zajistit povinný audit.

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

V případě ověřování informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti zůstává zachován stávající stav.

## *2.33 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska zveřejňování vykazovaných informací*

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

Co se týče zveřejňování účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru, dosavadní právní úprava předpokládala, že Ministerstvo financí uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup pouze účetní závěrky účetních jednotek, které jsou organizačními složkami státu. V praxi však již jsou uveřejňovány účetní závěrky v zásadě všech účetních jednotek veřejného sektoru. Navrhovaná právní úprava tedy rozšiřuje rozsah účetních jednotek, jejichž účetní závěrky jsou prostřednictvím Ministerstva financí uveřejňovány, v souladu s aktuálním stavem.

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

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

Navrhovaná právní úprava zachovává povinnost zveřejnit účetní závěrku a další dokumenty ve veřejném rejstříku. Vzhledem k naplnění cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytování účetních informací externím uživatelům, je tato povinnost vnímána jako klíčová.

Nově zákon stanoví, že zveřejňované dokumenty se zveřejňují ve znění, v jakém byly ověřeny auditorem a schváleny orgánem účetní jednotky k tomu příslušným, pokud takovému schválení podléhají.

Zveřejnění se provádí uložením do sbírky listin veřejného rejstříku (nebo jiné evidence), ve kterém je účetní jednotka zapsána. Nově zákon uvádí, co se veřejným rejstříkem pro účely účetnictví rozumí. Zveřejňování tak nově dopadá na širší skupinu subjektů (např. církve).

12 měsíců ode dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, za podmínek stanovených zákonem o účetnictví zveřejní mezitímní účetní závěrka sestavená ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodný den nebo den, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, a zahajovací rozvaha a její příloha sestavené k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

Možnost pro účetní jednotky, které jsou obchodními korporacemi, zveřejnit účetní závěrku ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně, zůstává zachována.

Dále je samostatně upraveno zveřejnění v případě dokumentu rovnocenného zprávě o platbách do veřejných rozpočtů.

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

V souvislosti s přijetím nařízení EU, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo (dále jen „ESAP“), do nového zákona implementují požadavky na zpřístupnění informací v ESAP. Zpřístupnění informací v ESAP se provádí prostřednictvím České národní banky. Účetní jednotka, která má povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti předá České národní bance za účelem uveřejnění v ESAP následující účetní dokumenty:

a) řádnou účetní závěrku,

b) zprávu vedení, jejíž součástí je i zpráva o udržitelnosti,

c) zprávu o udržitelnosti, pokud není součástí výroční zprávy,

d) zprávu auditora o povinném auditu a zprávu o ověření zprávy o udržitelnosti a

e) zprávu o platbách do veřejných rozpočtů.

Zákon v souladu s požadavky směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa stanoví technické požadavky na účetní dokumenty.

## *2.35 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska přestupků*

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

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

Promlčecí doba účetních přestupků se v současné době subsidiárně řídí úpravou promlčecí doby v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o přestupcích“). V kombinaci se způsobem, kterým je určena horní hranice pokuty za účetní přestupky, tj. nikoliv pevnou částkou, činí promlčecí doba 1 rok, nejdéle však 3 roky od spáchání přestupku. Takto stanovená délka promlčecí doby se však ukázala jako nedostatečná pro efektivní zjišťování a sankcionování účetních přestupků příslušnými správními orgány, tím spíše, je-li dnem spáchání účetního přestupku první den následujícího účetního období (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 10/2018-45). Správní orgán se o existenci účetní závěrky dozvídal z daňového přiznání účetních jednotek až

čtvrt či půl roku po počátku běhu promlčecí doby. Na krátkou promlčecí dobu účetních přestupků bylo v minulosti opakovaně upozorňováno jak správními orgány příslušnými k vedení řízení o přestupku, tak i například Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76).

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

Úprava přestupků podle zákona o účetnictví představuje *lex specialis* k úpravě přestupkového práva obsažené v zákoně o přestupcích. Zákon o účetnictví proto obsahuje jen dílčí úpravu vybraných institutů, které se od obecné úpravy odchylují, a v případech neupravených tímto zákonem se subsidiárně použijí ustanovení zákona o přestupcích.

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

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

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

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

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

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

Subjektem neboli pachatelem účetních přestupků může být až na výjimky pouze účetní jednotka. Jinými slovy, konkrétní fyzická osoba, která jednala za účetní jednotku, a jejímž jednáním byla fakticky naplněna objektivní stránka skutkové podstaty přestupku, není podle nového zákona o účetnictví pachatelem účetního přestupku. Výjimku z tohoto pravidla představuje odpovědnost účetních jednotek bez právní osobnosti. V těchto případech, byť je

subjektem přestupku tato účetní jednotka, se vzhledem k absenci právní osobnosti na její místo fakticky staví osoba, která za takovou účetní jednotku jedná v oblasti účetnictví.

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

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

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

Nový zákon o účetnictví ustoupil od dosavadní koncepce přestupků. Tím zároveň dojde i k celkovému zpřehlednění právní úpravy účetních přestupků.

Základním přestupkem je přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, který je založen porušením obecné povinnosti zajistit zveřejnění nebo uveřejnění vykazovaných informací. Tento základní přestupek je dále doplněn přestupkem zkreslování vykazovaných informací, jehož cílem je postihnout zkreslování údajů v účetní závěrce, resp. poskytování neúplných, nesprávných nebo zkreslených účetních informací uživatelům těchto informací, kteří by na základě takových informací mohli učinit rozhodnutí ke své újmě. V oblasti účetnictví veřejného sektoru je i nadále postihováno porušení povinností v rámci součinnosti při sestavování konsolidované účetní závěrky České republiky a poskytování účetních dokumentů a údajů pro potřeby státu, a to formou samostatného přestupku.

Přestupky týkající se nezveřejnění nebo neuveřejnění účetní závěrky a dalších dokumentů podle zákona o účetnictví (např. zprávy o daních z příjmů nebo informace o daních z příjmů), jakož i přestupky spočívající ve zveřejnění těchto informací v nesprávném znění nebo jejich zkreslení, mají povahu tzv. trvajících přestupků. Výjimku tvoří pouze přestupek porušení informační povinnosti v oblasti udržitelnosti (§ 262). Podle § 8 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky, je trvajícím přestupkem takové jednání, při němž pachatel vyvolá a následně udržuje protiprávní stav, nebo pouze udržuje stav vyvolaný jiným subjektem. Na rozdíl od tzv.

poruchových přestupků, které postihují pouze samotné vyvolání protiprávního stavu, je u trvajících přestupků postihováno i jeho další udržování, které je považováno za společensky závažnější (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 6 As 57/2012-28).

Účelem zveřejňování účetních dokumentů je umožnit vnějším uživatelům účetních informací činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí, jak vyplývá z § 33 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Pokud účetní jednotka tyto dokumenty nezveřejní, dochází k narušení tohoto cíle a k omezení přístupu veřejnosti k informacím, které mají být podle zákona dostupné. Takový stav může vést ke snížení kvality rozhodování uživatelů těchto informací. Z tohoto důvodu je udržování protiprávního stavu (tedy pokračující nezveřejnění dokumentu) považováno za závažnější než samotné porušení povinnosti dokument zveřejnit.

Přestupku se účetní jednotka dopouští tím, že ve stanovené lhůtě nezveřejní dokument, k jehož zveřejnění ji zákon zavazuje, a tento stav dále udržuje. Protiprávní stav má přitom pachatel pod svou kontrolou, neboť jej může kdykoliv ukončit dodatečným zveřejněním dokumentu. Tato skutečnost je významná i z hlediska posuzování odpovědnosti (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2021, č. j. 44 A 19/2020-17).

S cílem účetního výkaznictví poskytnout vnějším uživatelům účetní informace užitečné pro jejich ekonomické rozhodování neoddělitelně souvisí také nutnost zajistit, aby informace, které jsou vnějším uživatelům účetními jednotkami dány k dispozici, byly správné, úplné a nezkreslené. Z tohoto důvodu je nezbytné postihovat nejen úplné odepření účetních informací vnějším uživatelům, které by jim podle tohoto zákona měly být poskytnuty, ale rovněž zveřejnění (popř. uveřejnění) nesprávných, neúplných nebo zkreslených informací, které by vnějšího uživatele vedly k rozhodnutí, které by neučinil, kdyby měl k dispozici správné, úplné a nezkreslené informace. Přestupku se v této souvislosti pachatel dopustí tehdy, když vyvolá protiprávní stav zveřejněním nebo uveřejněním účetní závěrky, která je nesprávná, neúplná nebo zkreslená, nebo zveřejněním nebo uveřejněním účetní závěrky a dalších dokumentů v jiném znění, než ve kterém byly ověřeny, a tento protiprávní stav nadále udržuje. Protiprávní stav má přitom pachatel i v těchto případech pod kontrolou, neboť jej může kdykoliv odstranit zveřejněním nebo uveřejněním správných dokumentů.

Pro vynucování procesních povinností v účetnictví se použije obecný režim podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

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

S ohledem na nedostatečnou délku promlčecí doby podle dosavadního zákona o účetnictví, která subsidiárně vyplývá ze zákona o přestupcích, upravuje nový zákon o účetnictví zvláštní délku promlčecí doby pro účetní přestupek zkreslování vykazovaných informací v délce 4 roky, nejdéle však 10 let od spáchání přestupku, pro přestupky, za které je horní hranice pokuty stanovena v procentech, pak 3 roky, nejdéle však 5 let. Tyto promlčecí doby by měly poskytovat dostatečný časový prostor správním orgánům pro rozhodnutí o přestupku a případné uložení sankce.

Jako základní druh správního trestu upravuje nový zákon o účetnictví i nadále pokutu. Sazba pokuty je stanovena jednak horní hranicí odvozenou od hodnoty aktiv celkem, případně fixní částkou, stejně jako ve stávajícím zákoně, a nově pro účetní jednotky veřejného sektoru horní

hranicí odvozenou od celkových nákladů. U účetních jednotek používajících peněžní účetnictví je horní hranice pokuty stanovena fixní částkou. Horní hranice pokut zohledňuje jak reálnou výši ukládaných pokut na jedné straně, tak i zájem na zachování preventivního (odstrašujícího) účinku pokuty na straně druhé. V případě přestupků účetních jednotek veřejného sektoru se horní hranice pokuty odvozuje od výše celkových nákladů a je pro jednotlivé přestupky omezena maximální výší.

# 3 Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

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

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

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

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

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

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

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

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

- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008 ze dne 11. března 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních standardů, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi,
- směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 ze dne 24. listopadu 20121, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014,

směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa ve znění směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o úpravy kritérií velikosti pro mikropodniky a malé, střední a velké podniky nebo skupiny,

- směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51 ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
- směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51 ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropské parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
- směrnice Rady ze dne 13. února 1989 o povinnostech poboček usazených ve členském státě, zřízených úvěrovými a finančními institucemi se sídlem mimo tento členský stát, pokud se jedná o zveřejňování ročních účetních dokladů (89/117/EHS), a
- směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, ve znění směrnice Rady (EU) 2024/1265 ze dne 29. dubna 2024, kterou se mění směrnice 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států.

Ve výčtu právních předpisů EU nebyly uvedeny všechny směrnice EU, neboť některé z nich byly zrušeny (případ směrnice 2001/65/ES) nebo jejich obsah byl nahrazen jiným (případ směrnice 2014/95/EU) nebo jsou z hlediska implementace nerelevantní, neboť z nich nevyplývá povinnost pro ČR požadavky těchto směrnic implementovat do českého právního řádu (případ směrnice 2014/102/EU nebo 2024/1306).

Účetnictví neziskových účetních jednotek, jakož i peněžní účetnictví, není na úrovni Evropské unie regulováno. V případě účetních jednotek veřejného sektoru je značnou neznámou budoucí vývoj projektu evropských účetních standardů (EPSAS) realizovaného Evropskou komisí – Eurostatem. Dosavadní výstupy však naznačují možnost pro členské státy nepodílet se přímo na vývoji a implementaci těchto standardů a neúčastnit se jich. Místo implementace těchto evropských standardů by bylo členskému státu umožněno implementovat mezinárodní účetní

standardy pro veřejný sektor (IPSAS) nebo k nim jinak směřovat. V obou variantách však nelze vyloučit, že ze strany EU bude v budoucnu rozhodnuto o povinné implementaci některé z těchto nadnárodních sad účetních standardů pro organizace veřejného sektoru ve všech členských státech.

Navrhované úpravy účetního výkaznictví pro účetní jednotky veřejného sektoru jednoznačně posilují směřování k IPSAS, především Koncepčnímu rámci IPSAS. Plná implementace všech standardů IPSAS (aktuálně přes 50 jednotlivých standardů) by byla v podmínkách většiny účetních jednotek veřejného sektoru neproveditelná vzhledem ke své náročnosti. Jako daleko efektivnější se tedy jeví cesta zahrnutí nejvýznamnějších metodických pravidel z IPSAS přímo do nového zákona bez jejich přímé implementace.

V roce 2024 nabyla platnosti směrnice Rady (EU) 2024/1265 ze dne 29. dubna 2024, kterou se mění směrnice 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států. Ta významným způsobem zpřísňuje a zpřesňuje základní metodická pravidla pro systémy účetního výkaznictví v celém sektoru vládních institucí každého členského státu. Dosavadní výčet vybraných účetních jednotek neodpovídal vymezení sektoru vládních institucí, tudíž bylo nezbytné výčet právních forem účetních jednotek veřejného sektoru v návrhu zákona rozšířit např. o veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce. Očekává se také dopad této novelizující směrnice do prováděcích předpisů z hlediska sladění všech metodických pravidel a eliminace některých výjimek, které dnes v tomto sektoru na úrovni prováděcích předpisů existují.

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

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

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

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

Detailnější popis dopadu výše zmíněných mezinárodních smluv na návrh zákona o účetnictví je popsán v kapitole 11 obecné části důvodové zprávy.

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

# 6 Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy

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

Navrhovaná právní úprava nového zákona o účetnictví nemá podstatné dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty. Hlavní oblast změn představuje především širší využití mezinárodních účetních standardů včetně vlivu těchto standardů na stanovení základu daně. Dosavadní výzkum v České republice na toto téma přitom dospěl k předpokladu, *„(...) že zohlednění IFRS výsledků pro zdanění by nemělo mít významný dopad na výši celkových daňových příjmů veřejných rozpočtů“*.[11] Autoři dále uvádějí, že použití IFRS výsledků pro zdanění by mohlo představovat „win-win-win“ situaci, neboť by připravovatelé IFRS závěrek měli méně práce při stanovení základu daně, dále by se zvýšila schopnost správce daně dohlížet na plnění povinností IFRS subjektů. Nelze též přehlédnout možnost zefektivnění analýz (a tedy i kontroly) těchto subjektů ze strany správce daně, neboť u subjektů, které již nyní sestavují a zveřejňují výkazy dle IFRS, nelze z jimi zveřejňovaných výkazů při správě daní vycházet. Míra automatizace kontrol těchto subjektů je tak nyní ve značné míře omezena.

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

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

Vzhledem k tomu, že mezi dotčenými účetními jednotkami jsou i podnikatelské subjekty, lze očekávat rovněž dopad na podnikatelské prostředí. Navrhovaná právní úprava předpokládá ve svém důsledku podstatné 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.

Snížení administrativní zátěže přitom pramení z několika navrhovaných změn. První příčinou by mělo být rozšíření povinného i dobrovolného použití mezinárodních účetních standardů pro sestavení řádné účetní závěrky. Snížení zátěže lze očekávat především u těch podnikatelských účetních jednotek, které již v současnosti zachycovaly, předávaly či vykazovaly finanční informace ve větší či menší míře v souladu s mezinárodními účetními standardy (např. z důvodu předávání informací v rámci skupiny), ale současně řádnou účetní závěrku musely připravovat podle českých účetních předpisů, a na které se nově budě vztahovat povinnost nebo možnost použít mezinárodní účetní standardy. U těchto účetních jednotek odpadne nutnost účetně zachycovat transakce souběžně podle dvou různých sad účetních předpisů. Vedle úspory z uvolnění požadavku na vedení „dvou účetnictví“ odpadne rovněž zátěž z přípravy dvou účetních závěrek, ve kterých mohou být použity odlišné účetní metody včetně metod ocenění.

---

[11] MEJZLÍK, L., ARLTOVÁ, M., PROCHÁZKA, D. a VÍTEK, L. The Adoption of International Financial Reporting Standards in the Czech Republic and Its Impact on Corporate Taxation. Online. *Politická Ekonomie*. 2015, roč. 63, č. 7, s. 811–832. Dostupné z: https://doi.org/10.18267/j.polek.1036.

Za zmínku zde stojí rovněž návrh povinného použití mezinárodních účetních standardů pro finanční instituce. Banky a některé další finanční instituce již podle stávajícího znění příslušného prováděcího právního předpisu používají pro ocenění a vykázání finančních nástrojů mezinárodní účetní standardy. Nová úprava by tak měla omezit nutnost použití metod ze dvou sad účetních předpisů, což by mimo jiné mělo vést i k vyšší míře vnitřní konsistence účetní závěrky.

V neposlední řadě lze v souvislosti s finančními institucemi zmínit i možné snížení administrativní zátěže na straně České národní banky, která vykonává dohled nad finančním trhem. Účetní závěrky zpracované v souladu s jedním účetním rámcem (dle navrhovaného znění podle mezinárodních účetních standardů) povedou k efektivnějšímu zpracování statistických dat, a to např. díky jednotné paletě možných metod ocenění nebo podobné struktuře účetních výkazů.

Snížení administrativní zátěže plyne rovněž z revize palety dostupných účetních metod pro ocenění aktiv a dluhů. Jednak mohou některé účetní jednotky uvítat možnost volby účetní metody s ohledem na jí dostupné informace – např. použití přeceňovacího modelu u stálých hmotných aktiv. Jednak může být účetním jednotkám prospěšné také naopak upuštění od některých dosavadních metod ocenění – např. vypuštění konceptu ocenění reprodukční pořizovací cenou (nově v relevantních případech nahrazeno reálnou hodnotou), která byla pro účetní jednotky i uživatele mnohdy těžko uchopitelná právě ve srovnání s reálnou hodnotou; nebo celé účetní řešení kapitálových transakcí bez tržní podstaty, při kterém by účetní jednotce měly odpadnout výdaje na zjištění reálných hodnot.

V navrhovaném zákoně dochází také k rozšíření možností aplikace funkční měny jakožto měny účetnictví z původních tří funkčních měn (euro, americký dolar, britská libra) na téměř jakoukoliv funkční měnu, která nemá hyperinflační charakter, což může pro některé účetní jednotky znamenat menší objem kurzových přepočtů v průběhu účetního období. V souvislosti s účetním obdobím lze dále poznamenat, že nový zákon uvolňuje vazbu mezi začátkem, resp. koncem účetního období a rozhodným dnem. Z tohoto důvodu klesne účetním jednotkám administrativní zátěž rovněž z titulu menšího počtu podávaných daňových přiznání.

Nový zákon o účetnictví přináší i další zjednodušení pro řadu podnikatelských subjektů. Např. pro podnikatelské mikro účetní jednotky zákon obsahuje volnější pravidla pro zajištění vnitřní kontroly vedení účetnictví a pro fyzické osoby navrhuje, že se účetní jednotkou stanou pouze z vlastního rozhodnutí.

Nový zákon o účetnictví dále lépe reflektuje razantní rozvoj informačních technologií a napomáhá jejich efektivnímu užití u všech účetních jednotek.

Na straně druhé nicméně může adopce nových účetních pravidel vyvolat u účetních jednotek jednorázové náklady spojené s potřebou softwarového zajištění nebo proškolení připravovatelů účetní závěrky. Nelze opomenout ani možné dopady zvýšených požadavků na zjišťování a vykazování většího objemu informací, což platí především pro účetní jednotky nově používající mezinárodní účetní standardy. Výzkum nicméně právě poukazuje i na pozitivní efekty spojené s větším objemem informací, které bude mít účetní jednotka k dispozici (viz níže). Z dlouhodobého hlediska by tak měly být výše uvedené jednorázové náklady dostatečně kompenzovány přínosy pro samotné účetní jednotky i pro uživatele účetních závěrek. S ohledem na jednorázové náklady na přizpůsobení se změnám je navrhována relativně dlouhá legisvakanční doba, úměrná rozsahu změn.

Dosavadní výzkum provedený i v ČR poukazuje na přínosy kvalitnější účetní standardizace pro externí výkaznictví, které se transformují i do vnitřního řízení (manažerské účetnictví). Koncepčnost mezinárodních standardů se následně promítá i do manažerských kontrolních

systémů a k dispozici je např. rozšířená datová základna, která může sloužit širšímu okruhu uživatelů účetních informací. Kvalitnější účetní pravidla (vycházející z mezinárodních účetních standardů nebo nového zákona o účetnictví) tak mohou mít pozitivní efekt i na samotné řízení účetních jednotek, jak již prokázal i lokální výzkum.[12]

V neposlední řadě může mít dopad na podnikatelské prostředí také příliv zahraničních investorů. Mezinárodní výzkum jednoznačně potvrzuje preferenci IFRS zahraničními investory. Kromě pozitivního vlivu na zahraniční portfoliové investice implementace IFRS dle výzkumu vede rovněž k vyšším přímým zahraničním investicím.[13]

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

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

V případě podnikajících fyzických osob poměřením administrativního úsilí vyplynulo, že obdobně jako nestátní neziskové organizace budou podnikající fyzické osoby nově účetní jednotkou pouze na základě svého rozhodnutí (např. v důsledku požadavku třetí strany – obchodního partnera, banky apod.). Tato možnost volby je tak jejich privilegiem přiznaným za přijetí neomezeného ručení za své dluhy i neobchodním majetkem.

### *6.3 Dopady ve vztahu k rovnosti mužů a žen*

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

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

## 7 Zhodnocení, zda návrhem zákona není zakládána veřejná podpora

Navrhovaná právní úprava nezakládá veřejnou podporu.

---

[12] PROCHÁZKA, D. Implementace IFRS a její vliv na vzájemné postavení finančního a manažerského účetnictví. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2014, č. 1, s. 50–60. Dostupné z: https://doi.org/10.18267/j.cfuc.380.

PROCHÁZKA, D. Specifics of IFRS Adoption by Czech Private Companies. Online. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 2016, roč. 220, s. 363–372. Dostupné z: https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.05.510.

PROCHÁZKA, D. The Unintended Consequences of Accounting Harmonization in a Transition Country: A Case Study of Management Accounting of Private Czech Companies. Online. *Contemporary Economics*. 2017, roč. 11, č. 4, s. 443–458. Dostupné z: https://doi.org/10.5709/ce.1897-9254.255.

[13] GORDON, L. A., LOEB, M. P. a ZHU, W. The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. Online. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2012, roč. 31, č. 4, s. 374–398. Dostupné z: https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2012.06.001.

MÁRQUEZ-RAMOS, L. European Accounting Harmonization: Consequences of IFRS Adoption on Trade in Goods and Foreign Direct Investments. Online. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2011, roč. 47, č. sup4, s. 42–57. Dostupné z: https://doi.org/10.2753/ree1540-496x4705s403.

# 8 Zhodnocení dopadů na práva a povinnosti fyzických a právnických osob

Navrhovaná úprava se týká práv a povinností vést účetnictví, sestavovat účetní závěrku a vyhotovovat další předepsané zprávy. Povinnost vést účetnictví se obecně vztahuje na v zákoně vyjmenované účetní jednotky. Výčet těchto účetních jednotek se od stávající úpravy významně nezměnil s výjimkou poboček zahraničních účetních jednotek, které nejsou nově považovány za účetní jednotky, a neziskových účetních jednotek, které, splní-li definované podmínky zákona, nemusí být účetní jednotkou. Fyzické osoby jsou nově účetní jednotkou pouze v případě, že vykonávají činnost, ze které jim plynou příjmy ze samostatné činnosti nebo příjmy z nájmu podle zákona upravujícího daně z příjmů, a rozhodnou se být účetní jednotkou. Některé povinnosti (např. rozsah výkaznictví či vyhotovení zpráv) dopadají pouze na účetní jednotky od určité velikosti. Povinnost auditu účetní závěrky se obdobně vztahuje jen na stanovenou množinu účetních jednotek. Ve srovnání se současnou právní úpravou zůstává vymezení těchto práv a povinností obdobné, přičemž jejich podrobné vymezení je uvedeno v dalších částech důvodové zprávy.

# 9 Zhodnocení sociálních dopadů, včetně dopadů na specifické skupiny obyvatel, zejména osoby sociálně slabé, osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny, dopadů na ochranu práv dětí a dopadů na životní prostředí

Navrhovaná právní úprava nezakládá sociální dopady na jakoukoli specifickou skupinu obyvatel.

# 10 Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

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

Zde je zapotřebí uvést na pravou míru charakter účetních informací a jejich zpracovávání. Především jde o to, že primárním zpracovatelem informací je sám subjekt, kterého se informace týkají – tj. účetní jednotka zpracovává informace sama o sobě, a to za účelem toho, aby vytvořila finální report, který je ve značné míře zobecněn.

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

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

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

## *10.1 Vysvětlení účelu navrhovaného zpracování osobních údajů*

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

## *10.2 Popis návaznosti na stávající či připravované zpracování osobních údajů*

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

## *10.3 Posouzení navrhovaného řešení zpracování z hlediska nezbytnosti přiměřenosti ve vztahu k účelu zpracování osobních údajů*

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

## *10.4 Posouzení rizik pro práva a svobody fyzických osob*

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

## *10.5 Stanovení možných opatření ke snížení rizik pro práva a svobody fyzických osob*

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

# 11 Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

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

**Přiměřenost**

Po stránce věcné představuje návrh zákona zejména regulaci práv a povinností v oblasti účetnictví. Tyto lze ukládat pouze na základě zákona. Z hlediska přiměřenosti zvolené právní úpravy je nutno ji posuzovat skrze kvalitu normativního textu a zhodnocení 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 zákona o účetnictví poměřuje nutnost zavedení diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo.

**Efektivita**

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

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

- požadavek na relevanci a věrné zobrazení skutečnosti a
- požadavek na věrný a poctivý obraz finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace.

K uložení i k projednávání plnění povinnosti vyplývající z návrhu zákona o účetnictví je příslušný v prvním stupni zpravidla správce daně, který 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 zpravidla účetnictví. Vzhledem k tomu, že v naprosté většině případů budou finanční úřady oprávněny projednávat v prvním stupni sankce za účetní přestupky, lze v oblasti účetnictví hovořit o vysokém stupni plošného zajištění a kontrolování plnění zákonem uložených povinností.

Dále návrh zákona včleňuje koncepční východiska, resp. definice jednotlivých pojmů a zásad, na kterých je účetnictví založeno. Analýza stávajícího stavu totiž ukázala, že dostatečně nevyjádřený koncept způsobuje, že praxe v některých případech postrádá obecná vodítka pro řešení složitých situací, které není možno beze zbytku popsat v právních předpisech, což může vytvářet prostor pro korupční jednání. Tím, že nová právní úprava obsahuje jasná koncepční východiska harmonizovaná s mezinárodně uznávanými koncepčními rámci, zejména s koncepčním rámcem IFRS nebo IPSAS, s případnými jasně definovanými odchylkami,

výjimkami a úlevami, otevře se tak prostor pro aplikační inspiraci IFRS, neboť budou oba tyto systémy navzájem kompatibilní, a to díky založení na stejných konceptech. Přijetí jednoznačných konceptů zároveň povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů a tím tedy i k vyšší právní jistotě. V konečném důsledku může napomoci k odstranění nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví a tím snížení prostoru pro korupční jednání.

Jedním z požadavků na kvalitu účetních informací, které jsou v nové úpravě účetnictví jasně stanoveny, je požadavek přednosti obsahu nad formou. Výslovné a přímé zakotvení tohoto požadavku eliminuje stávající nejistotu při aplikaci, čímž by mělo ubýt administrativní zátěže, která je s vyhodnocením této nejistoty spojená. Zároveň vztah tohoto požadavku k zajištění věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace je mimořádně silný, protože tento požadavek je nutnou a nikoli postačující podmínkou. Výjimky z tohoto požadavku jsou v nové právní úpravě účetnictví jasně definovány, aby bylo zcela zřejmé, které účetní jednotky a ve kterých případech se mohou od tohoto požadavku odklonit. Tím se sníží riziko korupčního jednání.

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

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

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

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

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

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

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

**Odpovědnost**

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

**Kontrolní mechanismy**

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

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

# 12 Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Návrh nepředpokládá dopady na bezpečnost nebo obranu státu ve smyslu usnesení vlády č. 343/D z roku 2015. Navíc navrhované ustanovení § 271 jednoznačně upravuje ukotvení zvláštních postupů v případě utajení.

# 13 Zhodnocení dopadů na rodiny

Návrh nepředpokládá specifické dopady na rodiny.

# 14 Zhodnocení územních dopadů, včetně dopadů na územní samosprávné celky

Návrh nepředpokládá územní dopady.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**4. Sdílené služby veřejné správy**

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

**5. Konsolidace a propojování informačních systémů veřejné správy**

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

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

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

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

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s touto zásadou.

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

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

**9. Technologická neutralita**

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

**10. Uživatelská přívětivost**

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

# II. Zvláštní část

**K části první – Úvodní ustanovení**

**K hlavě I – Předmět úpravy**

**K § 1 (Vymezení předmětu úpravy)**

Ustanovení § 1 definuje předmět úpravy zákona. Obecně lze ke zvolené terminologii uvést, že pojem účetnictví je nutné chápat jako zastřešující pojem pro všechny činnosti upravené tímto zákonem ve vazbě na účetní výkaznictví (tj. vykazování účetních informací).

Oproti dosavadnímu zákonu dochází k odklonu od dřívějšího chápání účetnictví, ve kterém byl kladen důraz především na účtování, tj. řádné zachycování průběhu činnosti účetní jednotky na příslušných účtech. Současný trend je totiž opačný, za nejdůležitější část účetnictví se považuje účetní výkaznictví. Je tak zdůrazňován prvořadý význam nikoliv procesu zobrazování dopadů transakcí a jiných událostí na účtech, ale cílového produktu každé fungující soustavy účtů, tj. účetních informací, které slouží pro rozhodování externích uživatelů. To vychází z chápání účetnictví jakožto služby externím uživatelům, která je korektně naplněna jedině a právě poskytováním řádného obrazu o transakcích a jiných událostech účetní jednotky prostřednictvím účetních výkazů. Prioritní je tedy naplnění informační služby účetnictví, tomu odpovídá též zdůraznění cíle účetního výkaznictví v § 33, kterým je poskytnout externím uživatelům takové účetní informace, které jim umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná ekonomická rozhodnutí, případně posoudit, zda účetní jednotka při výkonu veřejné správy řádně hospodaří s veřejnými prostředky. K dosažení tohoto cíle v sobě úprava účetního výkaznictví zahrnuje požadavky na věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiné vykazované změny finanční situace, pokud jsou informace o těchto transakcích a jiných událostech poskytovány účetní závěrkou, vymezení obsahu a struktury účetních výkazů účetní závěrky a jejích prvků, pravidla pro vykázání těchto prvků, pravidla pro oceňování a požadavky na obsah přílohy účetní závěrky.

**Vykazování finančních a nefinančních informací** představuje poskytování jak účetních informací externím uživatelům těchto informací pro jejich rozhodování (viz § 33 odst. 1 písm. a), tj. uživatelům, kteří se nepodílí na tvorbě účetních informací, a to primárně prostřednictvím účetní závěrky. Účetní informace jsou podmnožinou finančních informací a podle § 34 odst. 1 se jimi rozumí informace o finanční situaci a finanční výkonnosti. Zdůraznění účetního výkaznictví se v zákoně projevuje např. vymezením jeho cíle a požadavků na kvalitu poskytovaných účetních informací (viz hlava II) či samotnou strukturou zákona. Dále též ve skutečnosti, že účetní předpisy budou především normovat výsledný stav a ponechají na účetní jednotce postup, kterým daného normovaného výsledného stavu docílí. Dále se dané projeví i v oblasti správního trestání, ve kterém bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví než nesprávné vedení účetnictví.

Současně zákon upravuje i vykazovaní jiných než účetních informací, tj. zejména dalších finančních a nefinančních informací (zpráva vedení včetně zprávy o udržitelnosti, zpráva o platbách do veřejných rozpočtů a zpráva o daních z příjmů), jejich případné ověřování a zveřejnění nebo uveřejnění.

Zákon dále upravuje **použití mezinárodních účetních standardů**. Aplikaci těchto účetních předpisů zákon umožňuje dvojím způsobem. Jednak je aplikují účetní jednotky vymezené v § 168, jakožto primární účetní předpis (s výjimkou ustanovení uvedených v § 2 odst. 2 zákona), jednak je aplikují i některé další účetní jednotky, jakožto sekundární účetní předpis, při aplikaci vybraných účetních metod – IFRS 16 Leasingy.

**Ověřování vykazovaných informací a jejich zveřejnění a uveřejnění** zahrnuje jednak povinnost auditu účetní závěrky (řádné, mezitímní) a výjimky z této povinnosti**,** jednak garanci skutečnosti, že se vykazované informace dostanou k širokému okruhu externích uživatelů zveřejněním či uveřejněním. Zveřejněním se rozumí zveřejnění ve veřejném rejstříku, uveřejněním jiným způsobem umožňujícím dálkový přístup se rozumí uveřejnění např. na internetových stránkách.

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

**Vedení účetnictví** je nově chápáno v užším slova smyslu jako systematický proces tvorby účetních informací prostřednictvím účetního systému a zaznamenávání dopadů jednotlivých transakcí a jiných událostí na finanční situaci a finanční výkonnost prostřednictvím účetního systému (tzv. účtování), jejich zpracování, třídění a agregace, včetně sestavování účetní závěrky, tedy zaznamenávání činnosti účetních jednotek a jejích důsledků na jejich finanční situaci nebo finanční výkonnost (jinými slovy proces „tvorby účetních informací“), a dále též činnosti zajišťující věrohodnost takto tvořených účetních informací, tedy naplňování požadavku na vedení účetnictví ověřitelným způsobem (např. inventarizace, dokladovost, věrohodnost účetní dokumentace, konzistence účetního systému, vnitřní kontrolní systém a uchovávání účetní dokumentace). Jinými slovy řečeno, aby bylo možné se spolehnout na to, že vykazované účetní informace věrně zobrazují skutečnosti (viz § 35), je nutné si vytvořit informační základnu pro vykazování těchto informací a tvořit je způsobem, který umožní ověřit věrnost těchto vykazovaných účetních informací.

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

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

**K § 2 (Účetní předpisy)**

Zákon vymezuje, co se rozumí účetním předpisem, přitom zákon sleduje dva typy účetních jednotek. Ty, které při účetním výkaznictví nepoužívají mezinárodní účetní standardy a ty které je užívají (včetně jejich dobrovolné aplikace). Účetními předpisy pro účetní jednotky, které dle § 168 nepoužívají mezinárodní účetní standardy, se rozumí tento zákon a prováděcí právní předpis. Účetními předpisy pro účetní jednotky, které dle § 168 používají mezinárodní účetní standardy, se rozumí mezinárodní účetní standardy, zákon a prováděcí právní předpisy ve vymezeném rozsahu, který blíže specifikuje § 2 odst. 2.

Ustanovení odst. 2 upravuje vztah mezinárodních účetních standardů a ostatních účetních předpisů, kterými se rozumí zákon o účetnictví a právní předpisy provádějící zákon o účetnictví, viz odst. 1 písm. b). Mezinárodní účetní standardy upravují jen některé aspekty účetního výkaznictví, a tedy pouze v tomto rozsahu jejich použití vylučuje použití jiných účetních

předpisů. Ustanovení zákona upravující oblasti uvedené v odst. 2 se v případě účetních jednotek používajících mezinárodní účetní standardy nepoužijí, ostatní jeho části však ano. Např. v případě určení subjektů konsolidace se použije jejich vymezení v IFRS. Obdobně povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky se řídí tím, jak tuto oblast upravují IFRS samy. Vymezení subjektů konsolidace je relevantní jen pro oblast vykazování informací mimo účetní závěrku (např. vyhotovování zpráv o udržitelnosti).

Ustanovení odst. 3 definuje mezinárodní účetní standardy, a to pouze pro účely účetnictví, protože de facto nejde o definici, ale pouze o stanovení omezení, že se jimi pro účely účetnictví nerozumí všechny mezinárodní účetní standardy (tedy všechny IAS a IFRS), ale pouze ty, které jsou přijaty přímo použitelným předpisem Komise. Tímto předpisem je nařízení č. 2023/1803. Definice mezinárodních účetních standardů vychází z čl. 2 nařízení č. 1606/2002 v platném znění.

**K hlavě II – Základní ustanovení o účetní jednotce**

**K § 3 (Účetní jednotka)**

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

Na rozdíl od dosavadní úpravy budou fyzické osoby účetními jednotkami pouze na základě svého rozhodnutí nebo s ohledem na požadavky zákona o volebních kampaních.

Odstavce 2 až 4 definují zahraniční účetní jednotku, kterou je účetní jednotka z jiného státu, podle jehož práva je ustavena. Rozlišuje se přitom zahraniční účetní jednotka z členského státu Evropské unie a ze třetího státu; pojem zahraniční účetní jednotka je tudíž zastřešující pojem.

**K § 4 (Výjimka z povinnosti být účetní jednotkou)**

Toto ustanovení obsahuje negativní vymezení účetní jednotky. Navazuje na pozitivní výčet účetních jednotek v předchozím paragrafu a stanoví, že účetní jednotkou nemusí být ta z osob, která by mohla v daném účetním období vést peněžní účetnictví (k tomu viz § 200), pokud to, že v takovém případě není nebo nemusí být účetní jednotkou, je uvedeno v jejím zakladatelském právním jednání nebo jiné formě jejího ustavení. Daná osoba se tedy při svém vzniku ve svém zakladatelském právním jednání nebo kdykoli později při jeho změně rozhodne, zda chce být vždy účetní jednotkou, nebo chce využít možnosti účetní jednotkou za splnění daných podmínek nebýt. Podmínka zakotvení této skutečnosti v zakladatelském právním jednání je stanovena z důvodu ochrany členů, tj. aby v případě přistoupení tuto informaci měli k dispozici a případně mohli zvážit účast v takové právnické osobě. V tomto ohledu jsou osobě uvedené v odstavci 1 dány dvě možnosti, jakými tuto skutečnost do svého zakladatelského právního jednání ukotvit. V jejím zakladatelském právním jednání může být obsaženo, že bez dalšího nebude účetní jednotkou, pokud splní stanovené podmínky, nebo že v případě splnění stanovených podmínek účetní jednotkou být nemusí, přičemž o tom musí být v rámci této účetní jednotky příslušnými orgány rozhodnuto.

Vzhledem k tomu, že ustanovení odstavce 1 odkazuje na podmínky pro použití peněžního účetnictví, má účetní jednotka v situaci, kdy splňuje podmínky uvedené v § 200 a zároveň má

v zakladatelském právním jednání uvedeno, že za jejich splnění není nebo nemusí být účetní jednotkou, tři možnosti: (i) nebýt účetní jednotkou a neplnit žádné povinnosti podle tohoto zákona, (ii) být účetní jednotkou používající peněžní účetnictví nebo (iii) být účetní jednotkou ve standardním režimu akruálního účetnictví. Daná formulace zároveň zajišťuje, že v případě, kdy taková osoba přestane splňovat podmínky umožňující vést peněžní účetnictví, stává se automaticky účetní jednotkou používající akruální účetnictví. V zakladatelském jednání musí být tedy uvedeno, že daná osoba není nebo nemusí být účetní jednotkou při splnění podmínek pro použití peněžního účetnictví, nikoliv jen konstatování, že není nebo nemusí být účetní jednotkou, a to z důvodu, že některé podmínky pro použití peněžního účetnictví nemusí být po celou dobu její existence naplněny. Nebytí účetní jednotkou však neznamená, že tyto osoby nebo entity nebudou mít žádnou evidenční povinnost, na danou situaci pamatuje § 119 občanského zákoníku, podle kterého právnické osoby vedou spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech, i když nejsou účetní jednotkou. Důvodem je právě zajištění skládání účtů svým členům či zakladatelům ohledně svého hospodaření.

Odstavec 2 používá pojem účetní období, protože je třeba vymezit období, po které daná osoba nemusí být účetní jednotkou, a to zejména proto, aby bylo zřejmé, k jakým okamžikům má tato osoba nebo entita zkoumat, zda stále naplňuje podmínku toho, že nemusí být účetní jednotkou. Protože však skutečnost, zda stále splňuje podmínky, zkoumá i v situaci, kdy není účetní jednotkou (tzn., kdy splňuje stanovené podmínky a rozhodla se nebýt účetní jednotkou), a účetní období u ní tudíž neexistuje, je třeba v odstavci 2 vymezit, co se jím pro účely tohoto ustanovení rozumí. Písmeno a) v odstavci 2 definuje účetní období pro osoby, které byly účetními jednotkami a poté jimi přestaly být (tj. podmínky podle věty první začaly naplňovat až v průběhu své existence); tyto osoby považují za své účetní období pro účely posouzení podmínek pro vedení peněžního účetnictví období, které bylo jejich účetním obdobím, když ještě byly účetní jednotkou. Pokud tedy jejich účetním obdobím bylo 12měsíční období začínající 1. dubna, zkoumají, zda stále splňují podmínky pro to, že nejsou účetní jednotkou, vždy k 1. dubnu (resp. některé z nich k 31. březnu). Osoby a entity, které nikdy nebyly účetní jednotkou, považují za své účetní období kalendářní rok, to znamená, že se případně stanou účetní jednotkou od 1. ledna, pokud přestanou splňovat podmínky podle odstavce 2.

Z důvodu právní jistoty zákon upravuje i situaci, kdy osoba, která splní podmínky pro používání peněžního účetnictví (ty může naplnit pouze nezisková účetní jednotka) přestane být účetní jednotkou. Takováto osoba se nadále považuje za účetní jednotku ve vztahu k právům a povinnostem souvisejícím s účetnictvím, které se vztahují k účetním obdobím, ve kterých byla účetní jednotkou. Je tedy například povinna sestavit a zveřejnit účetní závěrku za účetní období předcházející dni, kdy přestala být účetní jednotkou

**K § 5 (Fyzická osoba jako účetní jednotka)**

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

V případě fyzických osob je třeba normovat, od kterého do kterého okamžiku jsou účetní jednotkou, protože nelze použít obecný režim platný pro právnické osoby podle § 3 odst. 1, které jsou účetními jednotkami po celou dobu své existence. V odstavci 2 se zohledňuje skutečnost, že fyzické osoby jsou účetními jednotkami dobrovolně, a umožňuje se jim alternativně stát se účetní jednotkou od účetního období, od kterého se rozhodly být účetní jednotkou, a tedy plnit povinnosti účetní jednotky, ode dne zahájení podnikatelské činnosti nebo od rozhodného dne převodu jmění na společníka.

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

Odstavec 4 a 5 písm. b) nově vymezuje, od kdy a do kdy je fyzická osoba, která je kandidující stranou, účetní jednotkou.

Z dosavadního zákona se nepřebírá ustanovení § 4 odst. 7, podle kterého fyzická osoba, která se stane účetní jednotkou, jí musí být alespoň 5 po sobě jdoucích účetních období.

V případě, že fyzická osoba, která se dobrovolně rozhodne být účetní jednotkou, vykonává několik různých podnikatelských činností, musí také určit, ve vztahu, ke které z těchto činností bude účetní jednotkou, tj. která z těchto činností bude předmětem jejího účetnictví.

Z důvodu právní jistoty zákon upravuje i situaci, kdy fyzická osoba přestane být účetní jednotkou. Takováto osoba se nadále považuje za účetní jednotku ve vztahu k právům a povinnostem souvisejícím s účetnictvím, které se vztahují k účetním obdobím, ve kterých byla účetní jednotkou. Je tedy například povinna sestavit a zveřejnit účetní závěrku za účetní období předcházející dni, kdy přestala být účetní jednotkou.

**K § 6 (Pobočka zahraniční osoby nebo jiné jednotky)**

Účelem tohoto ustanovení je vytvořit provazbu mezi zákonem o účetnictví a jinými zvláštními zákony, které by pro své účely případně potřebovaly užít některých z postupů či zásad upravených v zákoně o účetnictví, a to zejména u zahraničních entit, které nejsou účetními jednotkami. Předpokládá se, že toto ustanovení bude sloužit především pro regulaci kapitálového trhu. Vybrané účetní postupy jsou nicméně provázány pouze s některými zákony (např. zákonem č. 21/1992 Sb., o bankách nebo zákonem č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví); nejsou přitom provázány se zákonem o daních z příjmů, neboť by tím došlo k uložení širších povinností zahraničním poplatníkům, než je pro účely daní z příjmů nutné.

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

Odstavec 1 upravuje použití vybraných účetních postupů v případě, kdy osoba nebo jiná entita, které nejsou účetní jednotkou podle českého práva, vykonávají na území České republiky činnost prostřednictvím své pobočky nebo jiné části. V těchto situacích se uplatní právní fikce, podle které se na entitu a tuto její vnitřní část hledí jako na dvě účetní jednotky. Vybrané účetní postupy pak budou používány pouze ve vztahu k části této entity činné na území České republiky, a nikoliv ve vztahu k entitě jako celku.

Odstavec 2 vymezuje pojem „vybraný účetní postup“, který jsou povinny použít osoby nebo jiné entity, které nejsou účetními jednotkami, a to v případech stanovených v odstavci 1 (tedy v případech, kdy tak stanoví zvláštní zákon). Jedná se o postupy, které (i) jsou upravené účetními předpisy a které (ii) používá účetní jednotka srovnatelná s osobou nebo entitou, které nejsou účetní jednotkou. Dále podle tohoto odstavce osoba nebo jiná entita, které nejsou účetní jednotkou, nebudou mít povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (písmeno a)), povinnost vykazovat informace mimo účetní závěrku (zejména zprávu vedení – písmeno b)), povinnost zajistit ověření vykazovaných informací (písmeno c)), ani povinnost zveřejnit vykazované informace (písmeno c)). Použití ustanovení zákona o přestupcích je vyloučeno z podstaty této právní úpravy, protože přestupek není účetním postupem. Použití ustanovení o přestupcích proto není třeba výslovně vyloučit.

**K § 7 (Přeměna účetní jednotky)**

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

K možnosti volby rozhodného dne členské státy EU přistupují různě. Česká republika umožňuje volbu rozhodného dne jak na den nabytí právních účinků přeměny (zápis do obchodního rejstříku), tak na den předcházející právním účinkům. Účetní jednotky v České republice tím získávají nespornou konkurenční výhodu v rámci přeshraničních přeměn[14]. Odstavec 2 upravuje obecné požadavky na stanovení rozhodné dne. Stanovení rozhodného dne je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky zúčastněné na přeměně, s tím, že ustanovení odstavce 2 stanoví určitá omezení, která reflektují dosavadní zkušenosti z praxe.

Podle písmene a) nesmí být jako rozhodný den stanoven den, který předchází prvnímu dni účetního období, ve kterém se rozhodný den určuje, tj. rozhodný den nelze stanovit zpětně do již skončeného účetního období. Tato úprava reflektuje negativní zkušenost z praxe, kdy historicky docházelo k účelové manipulaci s počátkem probíhajícího účetního období, a to metodou zpětného stanovení rozhodného dne do účetního období již ukončeného. Tímto způsobem účetní jednotky mohly oddálit účinnost nové legislativy, která byla navázána na počátek nového účetního období[15].

---

[14] SKÁLOVÁ, J. Vlastní kapitál v procesu přeměny společnosti a jeho účetní zobrazení. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2012, č. 1, s. 6–19. Dostupné z: https://doi.org/10.18267/j.cfuc.299.

[15] LUKEŠ, J. a SKÁLOVÁ, J. Impact of Changing Preferential Tax Rate Conditions on Czech Real Estate Investment Funds. Online. *Politická ekonomie*. 2022, roč. 70, č. 2, s. 135–157. Dostupné z: https://doi.org/10.18267/j.polek.1347.

Podle písmene b) nesmí být nově rozhodný den stanoven na den předcházející rozhodnému dni jiné přeměny, jejíž právní účinky již nastaly. Tato úprava brání tzv. řetězení přeměn, které negativně ovlivňuje vypovídací schopnost individuálních účetních závěrek zúčastněných společností.

Písmeno c) představuje další nové omezení stanovení rozhodného dne oproti dosavadnímu zákonu o přeměnách. Toto ustanovení navazuje na úpravu prvotního ocenění aktiv a dluhů nabytých přeměnou bez tržní podstaty a obsahuje výjimku k obecnému režimu oceňování aktiv a dluhů nabytých přeměnou. Aktiva a dluhy nabyté přeměnou se obecně oceňují reálnou hodnotou, jedná-li se však o přeměnu bez tržní podstaty (především přeměny v rámci holdingových struktur, společnosti pod stejnou kontrolou apod.), navazuje ocenění nabytých aktiv a dluhů na ocenění u předchozí účetní jednotky, nedochází tedy ke změně ocenění v důsledku přeměny. Na základě tohoto ustanovení není možné jako rozhodný den stanovit den, který předchází faktickému začlenění zúčastněných účetních jednotek do téže skupiny, neboť v opačném případě by bylo možné účelově neaplikovat ustanovení upravující prvotní ocenění aktiv a dluhů nabytých přeměnou bez tržní podstaty.

V případě fúzí mateřských a dceřiných společností, které představují završení akvizičního procesu, vede stanovení rozhodného dne na datum předcházející akvizici k nesmyslné situaci, kdy o realizaci fúze fakticky rozhodují subjekty, jež ke dni rozhodného dne neměly na nabytou dceřinou společnost žádný vliv. Navíc v rámci účetních metod používaných při přeměnách musí dojít k vyloučení vzájemných vztahů (například vzájemného podílu na základním kapitálu). V zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky by toto vyloučení nebylo zobrazeno, a dopad přeměny by tak byl uživatelům účetních informací prezentován se zpožděním – nikoli okamžitě k rozhodnému dni v povinně zveřejňované zahajovací rozvaze, ale až k datu první řádné individuální účetní závěrky. Dle písmene d) pak rozhodným dnem nemůže být den předcházející den vzniku zúčastněné účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky. V případě stanovení rozhodného dne na den, kdy zúčastněná účetní jednotka dosud neexistovala, není možné správně zobrazit účetní informace v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky, obdobně jako je tomu v případě předešlé situace.

Dle písmene e) nemůže být rozhodným dnem den, který následuje po dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. V tomto případě nedochází k věcné změně oproti stávající úpravě.

Ustanovení odstavce 3 rozšiřuje pro účely přeměn, vkladů a rozdělování vlastního kapitálu vymezení účetních jednotek tvořících jednu skupinu. Zahrnuje vztahy založené na přímém i nepřímém ovládání, včetně přeshraničních struktur. Přitom zákon ovládání neomezuje pouze na právnické osoby, ale osoby obecně, tedy včetně fyzických osob či entit bez právní osobnosti. Rozdělování vlastního kapitálu zahrnuje rozdělení zisku nebo jiné části vlastního kapitálu, včetně likvidačního zůstatku nebo vypořádacího podílu. Toto vymezení účetních jednotek z téže skupiny je dále v zákoně použito při vymezení kapitálových transakcí bez tržní podstaty (viz § 148 odst. 4).

V případech dle odstavce 4, kdy alespoň jedna ze zúčastněných entit není účetní jednotkou ani zahraniční účetní jednotkou, je nutné stanovit rozhodný den na den právních účinků přeměny, aby nedošlo k přerušení plnění účetních povinností zúčastněné účetní jednotky.

Odstavec 5 doplňuje odstavec 2 písm. e), když upravuje následky určení rozhodného dne v rozporu s omezením stanoveným tímto ustanovením. Je-li jako rozhodný den stanoven den podle odstavce 2 písm. e), uplatní se fikce, podle které se v takovém případě za rozhodný den přeměny považuje den, kterým nastávají právní účinky přeměny, tj. typicky den zápisu přeměny do veřejného rejstříku.

Vzhledem k tomu, že při některých přeměnách se musí určit rozhodný den, stanoví se ve větě první odstavce 6 právní fikce, že nástupnická účetní jednotka vzniklá při přeměně je účetní jednotkou už od tohoto rozhodného dne; účetní jednotka tedy zpravidla vzniká dříve, než vznikne daná právnická osoba, protože ta vzniká až ke dni zápisu do obchodního rejstříku (výjimkou bude situace, kdy se rozhodný den shoduje se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku). Kdyby daná osoba nebyla považována před rozhodným dnem za účetní jednotku, nemohlo by se jednání považovat za jednání na její účet a nemohlo by být účtováno o jejích aktivech, dluzích, výnosech, nákladech a jiných změnách finanční situace. Přitom samozřejmě vždy musí jít o právnickou osobu nebo jinou entitu, které obecně splňují podmínky pro to být účetní jednotkou uvedenou v § 3; ustanovení § 7 stanoví jen jiný okamžik získání statusu účetní jednotky danou entitou, nemá vliv na nutnost splnění podmínek pro to, aby účetní jednotkou vůbec byla. Ustanovení se použije nejen na právnickou osobu, ale i na entitu bez právní osobnosti. Rozhodným dnem přeměny tak začíná první účetní období účetní jednotky, viz § 117 odst. 1. Protože právnická osoba, která je prohlášena za účetní jednotku, ještě neexistuje, stanoví se ve druhé větě, že její práva a povinnosti jako účetní jednotky plní její právní předchůdce, a to do dne přecházejícího dni právních účinků přeměny. Právním předchůdcem může být jak právnická osoba při přeměně zanikající (např. při fúzi splynutím), tak právnická osoba nadále existující (např. při rozdělení odštěpením). Může také nastat situace, kdy právní předchůdce není účetní jednotkou, např. v případě přeshraničních přeměn; to nebrání tomu, že musí v této specifické situaci plnit účetní povinnosti a vykonávat práva za nástupnickou účetní jednotku. V případě, že je právních předchůdců více, např. při fúzi splynutím, plní povinnosti nástupnické účetní jednotky společně a nerozdílně.

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

Rozhodným dnem je i rozhodný den podle zákona o investičních společnostech a investičních fondech.

**K § 8 (Zánik účetní jednotky)**

Je-li osoba nebo entita účetní jednotkou podle § 3, je účetní jednotkou po celou dobu své existence (nejedná-li se o osobu, která na základě svého rozhodnutí za splnění podmínek stanovených § 4 odst. 1 nemusí být účetní jednotkou), tj. stává se jí okamžikem svého vzniku a přestává jí být okamžikem svého zániku. Ustanovení § 8 upravuje zvláštní případy, kdy účetní jednotka přestane být účetní jednotkou ještě v průběhu své existence.

Ustanovení písmen a) a b) obsahuje speciální pravidlo pro případy zrušení právnické osoby nebo jiné entity. Zrušená právnická osoba nebo jiná entita přestává být v určitých situacích účetní jednotkou dříve než dnem svého zániku, jak by tomu bylo podle obecného pravidla v § 3 odst. 1, podle kterého je právnická osoba nebo jiná entita účetní jednotkou po celou dobu své existence. V případě zrušení s likvidací přestává být právnická osoba nebo jiná entita účetní jednotkou dnem vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace za podmínky, že se po tomto dni neuskuteční žádné transakce nebo jiné události mající, byť potenciální, dopad na její finanční situaci nebo finanční výkonnost, a v případě zrušení bez likvidace dnem zrušení s výjimkou zrušení při přeměně. Uvedeným dnem tedy končí poslední účetní období dané právnické osoby nebo jiné entity.

V případě, že se po dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace uskuteční ještě nějaké účetní případy, ustanovení § 8 se nepoužije, účetní období však tímto dnem skončí v každém

případě, a to na základě § 118 písm. c), který stanoví, že tento den je mimořádným posledním dnem účetního období. V tomto případě však po tomto dni začíná další účetní období. Skutečnost, že ke dnům uvedeným v § 8 končí účetní období, vyplývá z toho, že dnem, kdy přestává být účetní jednotka účetní jednotkou, končí její poslední účetní období, viz § 117.

Den zrušení bez likvidace s výjimkou zrušení při přeměně byl podle dosavadního zákona o účetnictví dnem, ke kterému se uzavírají účetní knihy, viz jeho § 17 odst. 2 písm. d), a tedy končí účetní období. Současně se v právním řádu objevují některá ustanovení duplicitní k tomuto ustanovení, která se z tohoto důvodu zrušují změnovým zákonem. Je to § 434 zákona o investičních společnostech a investičních fondech, který stanoví, že ke dni zrušení podílového fondu se sestaví účetní závěrka; v případě zrušení bez likvidace bylo toto ustanovení duplicitní k § 17 odst. 2 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, v případě zrušení s likvidací působí toto ustanovení nejasnosti ve vztahu k § 17 odst. 2 písm. c) dosavadního zákona o účetnictví (vstup do likvidace nastává dnem zrušení, viz § 187 odst. 2 občanského zákoníku); den předcházející dni vstupu do likvidace je nově mimořádným posledním dnem účetního období, viz § 118 písm. b), kterým také končí účetní období a sestavuje se tedy účetní závěrka. Obdobně tomu je u účastnického fondu podle § 110 odst. 2 zákona o doplňkovém penzijním spoření. Proto se do budoucna tato ustanovení ve speciálních zákonech ruší a bude se vždy postupovat podle § 3 nebo § 118 písm. b) zákona o účetnictví.

Písmeno c) stanoví, že právnická osoba nebo jiná entita zanikající při přeměně přestává být účetní jednotkou ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny. Tímto dnem také podle § 117 odst. 3 končí její poslední účetní období.

**K § 9 (Nástupnictví fyzické osoby v případě smrti)**

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

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

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

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

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

**K hlavě III – Vymezení účetních jednotek a jejich uskupení**

**K § 10 (Druhy účetních jednotek)**

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

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

Odstavec 1 vymezuje podnikatelskou účetní jednotku jako účetní jednotku, která není neziskovou účetní jednotkou ani účetní jednotkou veřejného sektoru. Jedná se tak o sběrnou kategorii.

Odstavec 2 vymezuje neziskovou účetní jednotku. V písmenech a) až d) jsou uvedeny podmínky, které musí být splněny kumulativně. Při posouzení neziskové povahy dané účetní jednotky na základě charakteru její hlavní činnosti bude třeba zkoumat jak formální hledisko, tj. právní zakotvení nepodnikatelské činnosti jako hlavní činnosti jejím zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo jiným způsobem jejího ustavení (písmeno a)), tak materiální hledisko, tj. zda tato účetní jednotka skutečně vykonává nepodnikatelskou činnost (písmeno b)), nevyplácí podíly na zisku, a to ani skrytě apod. Zvolená koncepce vychází z kritéria, které používá zákon o daních z příjmů pro

odlišení veřejně prospěšného poplatníka, kde se obdobně jedná o to, že poplatník vykonává jako svou hlavní činnost takovou, která není podnikáním.

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

Zároveň je v písmenu c) doplněna kumulativní podmínka, že je-li účetní jednotka účetní jednotkou veřejného sektoru, nemůže být považována za účetní jednotku neziskovou.

Navrhuje se však terminologické zpřesnění označení druhu účetní jednotky uvedeného v odstavci 3. Důvodem pro nahrazení původního pojmu vybrané účetní jednotky označením jako účetní jednotky veřejného sektoru je záměr zvolit takové označení, které přesněji vyjádří, co je jeho obsahem, tj. že jde převážně o účetní jednotky z oblasti veřejné správy, resp. účetní jednotky, financované z veřejných prostředků.

Odstavec 3 specifikuje, co se rozumí účetní jednotkou veřejného sektoru. Tento druh účetní jednotky je vymezen pomocí taxativního výčtu účetních jednotek. Oproti dosavadnímu výčtu vybraných účetních jednotek v § 1 odst. 3 stávajícího zákona o účetnictví dochází v souladu s požadavky EU k rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru o veřejné výzkumné instituce, veřejné vysoké školy a dále Český rozhlas, Českou televizi, Vinařský fond, Garanční systém finančního trhu, Garanční fond obchodníků s cennými papíry a Radu pro veřejný dohled nad auditem. Důvodem pro rozšíření okruhu účetních jednotek veřejného sektoru je dlouhodobý trend prosazovaný orgány EU vytvářet jednotný účetní systém, který by pokryl sektor vládních institucí dle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013, o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii, ve znění pozdějších předpisů. Předpokladem tvorby vysoce kvalitních statistik, které je možno porovnávat mezi všemi členskými státy, jsou kompletní a spolehlivé postupy veřejného účetnictví pro všechny subsektory sektoru vládních institucí. Tento požadavek je explicitně stanoven ve směrnici 2011/85/EU a je dále zesílen její novelou 2024/1265. Citovaná směrnice již neklade důraz na hotovostní údaje, nýbrž na údaje akruální, pocházející z robustního administrativního zdroje. Rozšíření okruhu účetních jednotek veřejného sektoru tak lze považovat za přechod k postupnému integrovanému, komplexnímu a vnitrostátně harmonizovanému systému akruálního finančního účetnictví, jak o něm hovoří citovaná směrnice, a který bude podléhat pravidelnému přezkumu Evropskou komisí (článek 16).

Dané ustanovení tedy normuje jednotlivé druhy účetních jednotek. Následující ustanovení (§ 19) upravuje další dělení, avšak pouze v případě soukromoprávních účetních jednotek (tj. podnikatelských a neziskových). Jinými slovy řečeno, v rámci těchto dvou druhů účetních jednotek se určuje ještě dělení na kategorie, a to na mikro, malou, střední nebo velkou účetní jednotku.

**K § 11 (Účetní jednotka veřejného zájmu)**

Ustanovení § 11 upravuje, co se rozumí účetní jednotkou veřejného zájmu. V zásadě dochází k převzetí dosavadního vymezení subjektu veřejného zájmu v § 1a stávajícího zákona o účetnictví, avšak s určitými změnami.

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

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

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

**K § 12 (Mateřská účetní jednotka)**

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

Podle odstavce 1 je mateřskou účetní jednotkou taková účetní jednotka, která splňuje následující podmínky:

- je účetní jednotkou podle zákona o účetnictví (dosavadní právní úprava, která se vztahovala pouze na obchodní společnosti, je tak rozšířena a mateřskou účetní jednotkou mohou být i družstva, neziskové účetní jednotky, entity, které nemají právní osobnost, a přesto jsou účetní jednotkou, či fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou),

- sama ovládá jinou účetní jednotku, tj. může přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv v jiné účetní jednotce (přičemž tato jiná účetní jednotka může být i zahraniční účetní jednotkou) a
- není účetní jednotkou veřejného sektoru.

Ovládáním „sama“ se přitom rozumí skutečnost, že účetní jednotka k ovládání jiné účetní jednotky nepotřebuje dosáhnout shody s osobou nebo jinou entitou mimo skupinu; tím se tato situace také liší od společného ovládání.

Dále je v odstavci 1 zmíněno také přímé a nepřímé uplatňování vlivu, které lze nastínit modelovým příkladem: Mateřská účetní jednotka A podle ZOK jedná ve shodě se 100% dceřinou účetní jednotkou B za účelem ovládnutí jiné dceřiné účetní jednotky C. Matka A i dcera B mají v dceři C každá přímý podíl 30 %. Dá se říci, že matka A ovládá dceru C jak částečně přímo, tak částečně nepřímo (tj. prostřednictvím dcery B) – na základě jednání ve shodě s B, neboť podle ZOK jsou ovládající a ovládané osoby považovány za osoby jednající ve shodě. Cílem je dosáhnout toho, že účetní jednotka A bude mateřskou účetní jednotkou ve vztahu k dceřiné účetní jednotce C, přestože ji neovládá zcela přímo. Účetní jednotka B přitom mateřskou účetní jednotkou s ohledem na její 30% podíl nebude.

Odstavec 2 stanoví, že pro posouzení ovládání se použijí ustanovení zákona o obchodních korporacích – to znamená, že se použijí i domněnky v § 75 ZOK. Pro účely účetnictví je nicméně vztah ovládání vycházející z kritérií stanovených v ZOK zúžen, a to tak, že účetní jednotka není mateřskou účetní jednotkou tehdy, když neovládá jinou účetní jednotku sama, tj. v situaci, kdy (mateřská) účetní jednotka ovládá jinou účetní jednotku na základě jednání ve shodě s další účetní jednotkou, kterou ale tato (mateřská) účetní jednotka neovládá.

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

**K § 13 (Dceřiná účetní jednotka)**

Ustanovení vymezuje dceřinou účetní jednotku, a to prostřednictvím vztahu ovládání mateřské účetní jednotky k jiné účetní jednotce. Vztah ovládání je vymezen v rámci definice mateřské účetní jednotky a vychází ze ZOK (viz § 94 odst. 1 a 2). Pokud tento vztah ovládání mezi dvěma účetními jednotkami existuje (tzn., že jsou naplněna kritéria stanovená v ZOK), pak jsou tyto účetní jednotky kvalifikovány jako mateřská a dceřiná účetní jednotka. Na rozdíl od mateřské účetní jednotky se jako dceřiná účetní jednotka může kvalifikovat při splnění stanovených kritérií i zahraniční účetní jednotka.

**K § 14 (Společně ovládaná účetní jednotka)**

Ustanovení § 14 vymezuje společně ovládanou účetní jednotku. Toto vymezení vychází z dosavadní právní úpravy tohoto institutu. Jedná se o účetní jednotku, která je sice ovládána, ale strana ovládajícího není reprezentována jen jedinou jinou účetní jednotkou, nýbrž je reprezentována jinou účetní jednotkou zároveň společně s jinou osobou nebo obdobnou entitou (tou nutně nemusí být účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka); ty lze poté také označit za tzv. „spoluovládající“. Spoluovládajících přitom může být i více než jen dva. V pozici společně ovládané účetní jednotky a spoluovládajícího může být i zahraniční účetní jednotka. Někdy se také pro odlišení používá pojem „spoluovládání“ namísto „ovládání“, přičemž je ve společně ovládané účetní jednotce vykonáván nikoliv „rozhodující vliv“, ale „společný vliv“. Toto ovládání přitom musí být podmíněno vzájemnou shodou společně ovládajících účetních jednotek, což vylučuje z aplikace tohoto ustanovení situace, kdy by ke vzniku společného vlivu potenciálně mohlo dojít, avšak účetní jednotky, které by tímto společným vlivem disponovaly,

se k jeho výkonu nezavázaly (předpokladem je tedy společné jednání dvou a více účetních jednotek, jejichž záměrem je jednat tak, aby danou účetní jednotku společně ovládaly, popř. mohly ovládat, a to, že všechny zainteresované účetní jednotky jsou s tímto záměrem ostatních účetních jednotek obeznámeny a souhlasí s ním).

Lze dovodit, že existence vztahu ovládání ve smyslu „ovládání sama“ u takto ovládané účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky (tedy dceřiné účetní jednotky) v podstatě eliminuje možnost, že by tato dceřiná účetní jednotka byla zároveň společně ovládanou účetní jednotkou.

**K § 15 (Přidružená účetní jednotka)**

Ustanovení § 15 vymezuje přidruženou účetní jednotku, kterou je účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, ve které jiná účetní jednotka drží kvalifikovanou účast a může vykonávat podstatný vliv, ledaže tuto účetní jednotku ovládá, respektive společně ovládá (tzn., ledaže se jedná o dceřinou účetní jednotku nebo společně ovládanou účetní jednotku). Neznamená to však, že účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, která je přidruženou účetní jednotkou v rámci jednoho konsolidačního celku, nemůže být v pozici dceřiné účetní jednotky, společně ovládané účetní jednotky nebo přidružené účetní jednotky v rámci jiného konsolidačního celku.

Ustanovení stanoví vyvratitelnou právní domněnku, na základě které se za možnost výkonu podstatného vlivu považuje takový vztah, kdy se účetní jednotka podílí v jiné účetní jednotce na hlasovacích právech alespoň z 20 % (viz odstavec 4). Domněnka se vztahuje též na účast v přidružené účetní jednotce (viz odstavec 3). Přidružená účetní jednotka se nezahrnuje do konsolidačního celku, za který jsou vykazovány účetní informace v rámci konsolidovaného výkaznictví.

Vzhledem k tomu, že podstatným vlivem je možnost podílet se na rozhodování o směřování přidružené účetní jednotky přímo i nepřímo, je nutné odstavec 4 vykládat tak, že i podíl na hlasovacích právech je nutné sčítat, tj. podíl na hlasovacích právech je součtem podílu na hlasovacích právech, který má daná účetní jednotka přímo, a podílu na hlasovacích právech, se kterým nakládá prostřednictvím jiných účetních jednotek.

**K § 16 (Další vymezení účetních jednotek ve vztahu k jejich uskupení)**

Pro potřeby zprávy o daních z příjmů bylo nezbytné definovat nejvyšší mateřskou účetní jednotku v souladu se čl. 48a směrnice 2013/34/EU ve znění směrnice 2021/2101. Zejména vymezení nejvyšší mateřské účetní jednotky se obecně uplatní i pro potřeby jiných konsolidovaných zpráv, proto nebyly definice zařazeny k části týkající se zprávy o daních z příjmů, aby mohly být použity i pro potřeby dalších ustanovení.

Ustanovení § 16 vymezuje další účetní jednotky ve vztahu k jejich uskupení, a to v prvních třech odstavcích postupně nadřazenou účetní jednotku, nejvyšší mateřskou účetní jednotku a nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotku. V následujících dvou odstavcích v odstavci 4 samostatnou účetní jednotku a v odstavci 5 samostatnou zahraniční účetní jednotku, v souladu se směrnicí 2013/34/EU ve znění směrnice 2021/2101.

**K § 17 (Skupina)**

Skupinou se pro účely účetnictví rozumí mateřská účetní jednotka a její dceřiné účetní jednotky, a to bez ohledu na to, zda jsou tyto dceřiné účetní jednotky zahrnuty do konsolidačního celku ve smyslu směrnice 2013/34/EU.

**K § 18 (Konsolidační celek)**

Konsolidační celek je skupina s výjimkou dceřiných účetních jednotek nezahrnutých do konsolidačního celku. Přitom nehraje roli, zdali je dceřiná účetní jednotka zahrnuta do konsolidačního celku dobrovolně nebo povinně. Pokud by tedy mateřská účetní jednotka nemusela některou dceřinou účetní jednotku do konsolidačního celku zahrnout, ale rozhodla by se pro to dobrovolně, byla by taková dceřiná účetní jednotka jak součástí skupiny, tak zároveň i konsolidačního celku.

**K hlavě IV - Kategorizace účetních jednotek**

**K § 19 (Kategorie podnikatelských a neziskových účetních jednotek)**

Navrhuje se zachování kategorizace účetních jednotek v rozsahu ustanovení § 1b stávajícího zákona o účetnictví. Kategorizace se však nově nevztahuje na účetní jednotky veřejného sektoru. Tyto účetní jednotky kategorizaci nevyžadují, jelikož se pro ně neuplatňují žádné výjimky, resp. je žádoucí zacházet se všemi účetními jednotkami veřejného sektoru stejně, aby následné výstupy byly kompatibilní. Kategorizaci těchto účetních jednotek nevyžaduje ani právo EU. Kategorizaci tedy podléhají pouze dva druhy účetních jednotek, a to podnikatelské a neziskové. Co se týče navazujících ustanovení, tak v případě, kdy je určitá norma vztažena např. pouze na velké a střední účetní jednotky, neuplatní se jak na podnikatelské a neziskové účetní jednotky, které jsou mikro a malými účetními jednotkami, tak ani na účetní jednotku veřejného sektoru a ani na účetní jednotku používající peněžní účetnictví, u níž je určování kategorie vyloučeno na základě § 200.

Stejně jako doposud jsou hraniční hodnoty stanoveny pro jednotlivé kategorie u tří ukazatelů (kritérií), těmi jsou: (i) aktiva celkem, (ii) roční úhrn čistého obratu a (iii) průměrný počet zaměstnanců za účetního období.

Odstavce 2 a 5 obsahují pravidla o tom, jaké jsou hraniční hodnoty daných ukazatelů pro zařazení účetní jednotky do dané kategorie, avšak to, za jakých okolností účetní jednotka patří do které kategorie, je upraveno až v § 23, resp. § 24. K zařazení účetní jednotky do určité kategorie totiž nestačí pouze naplnění podmínek uvedených v § 19, tedy neplatí, že účetní jednotka změní svou kategorii, jakmile jsou podmínky uvedené v tomto ustanovení naplněny; okamžik, kdy se naplnění těchto podmínek promítne do změny kategorie účetní jednotky, určuje až již zmíněný § 23. Jedná se tedy o stejný princip jako podle stávajícího zákona o účetnictví.

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

**K § 20 (Kategorie účetní jednotky veřejného zájmu)**

Toto ustanovení částečně přebírá normu § 1b odst. 5 stávajícího zákona o účetnictví. Jako na velkou účetní jednotkou se hledí na účetní jednotku veřejného zájmu, nestanoví se však již, že se tak hledí i na účetní jednotku veřejného sektoru z důvodu, že se u nich již nebude určovat kategorie. Tímto se implementuje čl. 40 směrnice 2013/34/EU, který ukládá členskému státu, aby s účetní jednotkou veřejného zájmu zacházel stejně jako s velkou účetní jednotkou, je tedy povinností členského státu zajistit, aby účetní jednotka veřejného zájmu plnila stejné povinnosti jako velká účetní jednotka. Směrnice neukládá, jakou legislativní technikou dané požadavky implementovat. Jednou z možností je u všech povinností, které dopadají na velké účetní jednotky, stanovit, že je povinností je plnit i v případě účetní jednotky veřejného zájmu. Jiným

přístupem je prohlásit ho za velkou účetní jednotku nebo ho za ni fiktivně považovat. Důsledek všech přístupů je však shodný, tj. že jak kategorie velkých účetních jednotek, tak účetní jednotky veřejného zájmu mají stejné zacházení. V návrhu je tedy stejné zacházení zajištěno právní fikcí, že účetní jednotka veřejného zájmu je velkou účetní jednotkou bez toho, aby musela zkoumat jednotlivé podmínky pro zařazení do kategorie velkých účetních jednotek. Jinými slovy, účetní jednotka veřejného zájmu nemusí určovat kategorii na základě podmínek pro zařazení do určité kategorie, ale je jí určena přímo. Výjimka je však stanovena pro účely zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů, kde se velkými účetními jednotkami rozumí jen ty, které splňují podmínky pro zařazení do této kategorie dané ukazateli celkových aktiv, ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců.

**K § 21 (Vymezení některých souvisejících pojmů)**

Ustanovení § 21 vymezuje některé pojmy používané pro kategorizaci.

Aktivy celkem se rozumí úhrn účetní hodnoty aktiv zjištěný z rozvahy, tedy tzv. bilanční suma. V účetní hodnotě jsou přitom stejně jako doposud zohledněny dosavadní odpisy a následné znehodnocení.

V odstavci 2 se stanoví výpočet ročního úhrnu čistého obratu, a to na základě čistého obratu účetní jednotky, který je vymezen v § 22. Roční úhrn čistého obratu se určuje v závislosti na délce trvání účetního období, jako tomu bylo podle dosavadního zákona, avšak vzhledem k tomu, že účetní období může být v některých případech vymezeno i podle kalendářních týdnů, nikoli jen kalendářních měsíců, stanoví se v písmenu b) výpočet i pro tyto případy.

Definice průměrného počtu zaměstnanců v odstavci 3 zůstává v zásadě stejná jako podle stávajícího zákona o účetnictví.

**K § 22 (Čistý obrat účetní jednotky)**

Ustanovení vymezuje čistý obrat účetní jednotky, přičemž vychází z dosavadní právní úpravy. Odstavec 1 obsahuje obecnou definici pro podnikatelské účetní jednotky a odstavce 2 až 3 jsou speciální pro určité specifické účetní jednotky.

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

Specificky je dále upraven čistý obrat pro potřeby bank, spořitelních a úvěrních družstev, pojišťoven a zajišťoven. Jelikož tyto účetní jednotky použijí pro sestavení své účetní závěrky mezinárodní účetní standardy IFRS, je čistý obrat definován tak, aby odpovídal definici uvedené ve směrnici 2013/34/EU. V případě bank a spořitelních a úvěrních družstev se vychází z obsahového vymezení položek uvedených v čl. 43 odst. 2 písm. c) směrnice 86/635/EHS, resp. čl. 27 směrnice 86/635/EHS. V případě pojišťoven a zajišťoven odpovídá definice čistého obratu čl. 66 odst. 2 směrnice 91/674/EHS, resp. čl. 35 této směrnice.

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

**K § 23 (Určení kategorie účetní jednotky)**

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

Odstavec 1 upravuje obecný postup účetní jednotky vedoucí ke změně kategorie účetní jednotky v průběhu její existence. Po vzoru § 1e odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví se dosavadní kategorie účetní jednotky změní od následujícího účetního období, a to v situaci, kdy účetní jednotka ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích (resp. ke dvěma koncům po sobě jdoucích účetních období) překročila nebo přestala překračovat 2 hraniční hodnoty dosavadní kategorie. Toto pravidlo je vyjádřeno tak, že ke koncům dvou po sobě jdoucích účetních obdobích jsou splněny požadavky pro zařazení do určité kategorie, přičemž požadavky určité kategorie se rozumí ukazatele uvedené v § 19.

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

Odstavec 3 obsahuje pravidlo pro případy přeměn a vztahuje se na podnikatelské nebo neziskové účetní jednotky, které jsou zúčastněné na přeměně a při přeměně nezanikají. Jedná se o speciální úpravu oproti odstavci 1, který obsahuje základní pravidlo, že pro změnu kategorie je třeba, aby podmínky pro zařazení do jiné kategorie byly splněny ke konci dvou účetních období po sobě jdoucích. V případě přeměny dochází ke skokovému zvýšení či snížení velikosti a rozsahu činnosti účetní jednotky, a to od rozhodného dne přeměny. Účetní období v případě přeměn končí posledním dnem vymezeného účetního období účetní jednotky, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Na základě stavu ke konci tohoto účetního období se podle navrhovaného odstavce 3 zařazuje účetní jednotka do kategorie již pro toto účetní období, protože zjevně došlo k trvalé změně její velikosti. Výjimka se stanoví pro ty přeměny, při kterých nedochází k převodu jmění na právního nástupce, protože při těchto přeměnách nedochází ke změně velikosti a rozsahu činnosti účetní jednotky, a není tedy třeba měnit kategorii rychleji než podle standardního režimu podle odstavce 1.

Obdobný koncept, který je uveden výše pro podnikatelské nebo neziskové účetní jednotky zúčastněné na přeměně, se navrhuje v odstavci 4 i pro podnikatelské nebo neziskové účetní jednotky, které nabyly obchodní závod. Na rozdíl od přeměn však v důsledku nabytí obchodního závodu nedochází ke snížení velikosti nebo rozsahu činnosti účetní jednotky, a proto se tato „akcelerovaná“ změna kategorie účetní jednotky může odehrát pouze při změně kategorie účetní jednotky z dosavadní kategorie na vyšší kategorii (nejvyšší kategorií je velká

účetní jednotka, nejnižší kategorií mikro účetní jednotka). Opět platí, že změnu kategorie účetní jednotky v důsledku nabytí obchodního závodu účetní jednotka provede již v tom období, kdy k nabytí obchodního závodu došlo.

**K § 24 (Určení kategorie mateřské účetní jednotky)**

Odstavec 1 předmětného ustanovení v souladu s čl. 3 odst. 12 směrnice 2013/34/EU navrhuje pravidlo, podle kterého se v případě účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou a která zároveň není účetní jednotkou veřejného zájmu, při určení její kategorie vychází z hodnot jejího konsolidačního celku, nikoli pouze z hodnot v individuální účetní závěrce, respektive na individuální úrovni. Pravidlo se aplikuje na všechny mateřské účetní jednotky, bez ohledu na to, zda jsou povinny sestavit a zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku. Reaguje se tím na situace, kdy samotná mateřská účetní jednotka může být např. mikro účetní jednotkou, přičemž její dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku mohou mít (buďto jednotlivě, nebo v součtu s ostatními dceřinými účetními jednotkami v rámci konsolidačního celku) vyšší kategorii. V takovém případě se považuje za vhodné, aby i samotná mateřská účetní jednotka jako účetní jednotka pro účely individuálního výkaznictví byla posuzována podle hodnot ukazatelů stanovených na úrovni konsolidačního celku. Zároveň se však stanoví, že odchylky pro stanovení kategorie účetní jednotky uvedené v tomto ustanovení se nepoužijí v případě, kdy je mateřská účetní jednotka účetní jednotkou veřejného zájmu. Důvodem je, že se vždy posuzuje jako velká účetní jednotka a není žádoucí, aby tomu v tomto případě bylo jinak, tj. aby se účetní jednotka veřejného zájmu posuzovala podle skutečné velikosti.

Odstavec 2 stanoví, jak účetní jednotka určí svou kategorii v prvním účetním období, kdy je mateřskou účetní jednotkou (touto specifikací účetního období se zohledňuje, že účetní jednotka jako taková mohla existovat i dříve, než se stala mateřskou účetní jednotkou, a že se v takovém případě nejedná o její zcela první účetní období jako účetní jednotky). Mateřská účetní jednotka se v tomto prvním účetním období zařadí do takové kategorie, jejíž podmínky splní ke konci tohoto účetního období. Bez této normy by mateřská účetní jednotka, která již dříve existovala, postupovala podle obecného ustanovení pro určení kategorie (§ 23), podle kterého by ke změně kategorie mohlo dojít až po dvou účetních obdobích. Takto se umožňuje ihned v tomto prvním účetním období zohlednit, že účetní jednotka, která doposud byla mikro účetní jednotkou a nyní je mateřskou účetní jednotkou, se má v důsledku zohlednění hodnot za konsolidační celek zařadit do jiné (vyšší) kategorie. Obsahově se tak jedná o obdobné pravidlo jako při určení kategorie účetní jednotky v jejím prvním účetním období podle § 23 odst. 2.

**K hlavě V – Kategorizace konsolidačních celků**

**K § 25 (Kategorie konsolidačních celků)**

Navržené ustanovení vymezuje kategorie konsolidačních celků a nahrazuje dosavadní právní úpravu kategorizace skupin účetních jednotek. Navržená právní úprava přebírá dosavadní právní úpravu se dvěma změnami. Podle první z těchto změn se hodnoty pro určení kategorie konsolidačního celku mohou posuzovat buď na konsolidovaném základě jako podle dosavadní právní úpravy (tzn. hodnoty mateřské a dceřiných účetních jednotek relevantní pro určení kategorie jsou již pro posouzení kategorie upraveny způsobem, jakým by byly upraveny při sestavení konsolidované účetní závěrky), nebo na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět konsolidační úpravy. Podle druhé z těchto změn se na konsolidační celek, jehož součástí je účetní jednotka veřejného zájmu, vždy hledí jako na velký konsolidační celek, bez ohledu na to, zda splňuje kritéria aktiv, ročního úhrnu obratu a průměrného počtu zaměstnanců, která jsou stanovena pro velký konsolidační celek (viz odstavec 5 tohoto ustanovení). Tato fikce má za následek to, že se na konsolidační celky,

jejichž součástí je účetní jednotka veřejného zájmu a které současně nenaplňují kritéria stanovená pro velký konsolidační celek (velikostně jsou tedy na úrovni buď malého, či středního konsolidačního celku), neaplikují výjimky z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, které jsou stanovené pro malé konsolidační celky. Obdobné ustanovení lze však najít i ve stávajícím zákoně o účetnictví, konkrétně v § 22a, který malým skupinám účetních jednotek neumožňuje vyhnout se povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku v případech, kdy součástí této malé skupiny je subjekt veřejného zájmu. Stávající řešení nicméně na rozdíl od návrhu zákona nahlíží na takovou skupinu jako na malou skupinu. Zmíněná fikce v návrhu zákona se však nepoužije pro účely ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů, pro tato ustanovení se tedy bude muset kategorie takového konsolidačního celku určovat podle kritérií uvedených v odstavcích 2 až 4.

Zákon nadále upravuje tři kategorie konsolidačního celku, a to malý, střední a velký, které jsou vymezeny na základě totožných kritérií, na nichž je postavena kategorizace skupin ve stávající právní úpravě. Kategorizace je nově vztažena ke konsolidačnímu celku namísto skupiny účetních jednotek. Vymezení konsolidačního celku v návrhu zákona (viz § 18) odpovídá vymezení konsolidačního celku ve stávající právní úpravě (§ 22 odst. 6 stávajícího zákona o účetnictví) a nahrazuje v oblasti kategorizace pojem „skupina účetních jednotek“. Pojem skupina účetních jednotek vymezoval stávající zákon pro účely kategorizace uskupení více než jedné účetní jednotky a v návaznosti na tuto kategorizaci stanovil rozsah povinností jednotlivým kategoriím skupin účetních jednotek při konsolidaci. Vymezení skupiny účetních jednotek však bylo v dosavadní právní úpravě nepřesné, protože zahrnovalo též dceřiné účetní jednotky (resp. konsolidované účetní jednotky), které na základě rozhodnutí mateřské účetní jednotky (resp. konsolidující účetní jednotky) nemusely být do konsolidačního celku zahrnuty. Tyto účetní jednotky pak byly nesprávně zohledňovány při určení kategorie skupiny účetních jednotek. Nově je proto tento nedostatek napraven a v souladu se směrnicí 2013/34/EU (viz čl. 3 odst. 5 až 7 směrnice) jsou při kategorizaci zohledněny pouze mateřská účetní jednotka a její dceřiné účetní jednotky, které jsou skutečně do konsolidačního celku zahrnuty.

Odstavce 2 až 4 navrhovaného ustanovení vymezují kritéria pro zařazení do kategorie malého, středního a velkého konsolidačního, přičemž pravidla pro určení kategorie jsou upravena následně v § 27 (viz dále).

**K § 26 (Zjištění hodnot pro účely určení kategorie konsolidačního celku)**

Uvedené ustanovení v odstavci 1 nově umožňuje stanovit hodnoty pro určení kategorie konsolidačního celku nejen na konsolidovaném základě, jako tomu bylo podle dosavadní právní úpravy (tzn. hodnoty mateřské a dceřiných účetních jednotek relevantní pro určení kategorie jsou již pro posouzení kategorie po konsolidačních úpravách), ale též na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidované účetní závěrky, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět úpravy hodnot, které jsou prováděny při konsolidaci (mateřská účetní jednotka tudíž není povinna konsolidační úpravy provádět v okamžiku, kdy ještě není zřejmé, zda jí vznikne povinnost sestavit a zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku, čímž dochází ke snížení administrativní zátěže na straně účetních jednotek).

Odstavec 2 stanoví právní úpravu, na základě které, se v souladu se směrnicí 2013/34/EU (čl. 3 odst. 8) zvyšují hodnoty aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obratu stanovené jako podmínky pro zařazení konsolidačního celku do určité kategorie (§ 100 odst. 2 až 4) o 20 %, a to v případě postupu dle odstavce 1 písm. a).

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

**K § 27 (Určení kategorie konsolidačního celku)**

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

Odstavec 1 stanoví, jakým způsobem se postupuje v případě, že konsolidační celek přestane naplňovat kritéria stanovená v § 25 odst. 2 až 4 navrhovaného zákona, aniž by současně došlo ke změně ve složení konsolidačního celku (k té viz odstavec 3). Ustanovení odstavce 1 tak dopadá primárně na změny finanční situace a finanční výkonnosti konsolidačního celku, jehož složení se nemění.

Odstavec 2 stanoví postup pro určení kategorie konsolidačního celku pro konsolidační účetní období (§ 120), (i) ve kterém konsolidační celek nově vznikne, nebo (ii) ve kterém se změní složení již existujícího konsolidačního celku (viz odstavec 3). Naplnění jednotlivých kritérií pro zařazení do jedné z kategorií (viz § 25 odst. 2 až 4) je posuzováno ke konci konsolidačního účetního období, za které má být potenciálně sestavována konsolidovaná účetní závěrka.

Pojem změna ve složení konsolidačního celku je vymezen v odstavci 3. Tato změna nastane, pokud se součástí konsolidačního celku stane další dceřiná účetní jednotka, nebo naopak některá z dosavadních dceřiných účetních jednotek přestane být dceřinou účetní jednotkou zahrnutou do konsolidačního celku. Uvedená změna má okamžitý vliv na kategorizaci konsolidačních celků. Pokud totiž ke změně ve složení konsolidačního celku dojde, zohlední se tato změna podle odstavce 2 již v konsolidačním účetním období, ve kterém k takové změně došlo, aniž by bylo třeba naplnit podmínku podle odstavce 1.

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

**K hlavě VI – Převod práv a povinností účetní jednotky**

**K § 28 (Zákaz převodu práv a povinností účetní jednotky)**

Ustanovení § 28 obecně zakazuje převod práv a povinností účetní jednotky. To znamená, že účetní jednotka se nemůže svých práv a povinností v oblasti účetnictví zprostit tím, že by je převedla na jinou osobu. V následujícím paragrafu je však uvedena výjimka pro účetní jednotky veřejného sektoru.

**K § 29 (Výjimka pro účetní jednotky veřejného sektoru ze zákazu převodu práv a povinností v oblasti účetnictví)**

Dosavadní právní úprava i účetní praxe pracuje s možností outsourcingu účetnictví, tj. pověřením jiné osoby plněním práv a povinností zastoupené účetní jednotky, přičemž se ale zastoupená účetní jednotka nezbavuje odpovědnosti za důsledky spojené s porušením povinností, jejichž plněním pověřila tuto jinou osobu. K takovémuto pověření dochází na základě soukromoprávního (občanskoprávního) vztahu, který je umožněn obecnou úpravou soukromého práva. Toto běžné pověření doposud upravené v § 5 dosavadního zákona o účetnictví zůstává zachováno, není ale třeba je výslovně normovat. Soukromoprávním smluvním jednáním nejde bez dalšího převést veřejnoprávní práva a povinnosti. Jinými slovy řečeno, pokud smluvně pověřená např. externí účetní nezajistí splnění některé povinnosti účetní jednotky, za porušení této povinnosti bude odpovědná sama účetní jednotka s tím, že má možnost požadovat regresivně náhradu škody po externí účetní.

Navržené ustanovení však upravuje specifický případ v oblasti finančního účetnictví veřejného sektoru, kde je některým účetním jednotkám umožněno ujednat si přenesení plnění svých práv a povinností v oblasti účetnictví na jinou účetní jednotku, a to včetně přenesení odpovědnosti za důsledky porušení povinností spojených s vedením účetnictví a účetním výkaznictvím, tj. za porušení těchto povinností bude odpovídat pouze přebírající účetní jednotka. Podmínkou je uzavření specifické veřejnoprávní smlouvy o převzetí účetnictví nebo sepsání zápisu o převzetí účetnictví. S ohledem na to, že je účel smlouvy a její předmět dostatečně určen zákonem o účetnictví, nepožaduje se souhlas nadřízeného správního orgánu.

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

Je třeba zdůraznit, že spolu se smlouvou či zápisem o převzetí účetnictví se přenáší odpovědnost pouze za řádné vedení finančního účetnictví (tedy nikoliv i mzdového účetnictví, kdy přebírající účetní jednotka mzdy pouze zaúčtuje) a řádné zpracování účetních dokumentů, a to v souladu nejen s účetní legislativou pro účetní jednotky veřejného sektoru, ale rovněž v souladu s vnitřními předpisy upravujícími účetnictví a účetní výkaznictví předávající účetní jednotky. V žádném případě se však nejedná o přenesení odpovědnosti za řádné hospodaření. Předpokladem uzavření smlouvy či zápisu o převzetí účetnictví je řádně provedená řídící kontrola u obou zúčastněných účetních jednotek.

Pro daný typ veřejnoprávní smlouvy je rozšířen okruh subjektů, které mají možnost ji uzavírat. Převod práv a povinností v oblasti účetnictví formou smlouvy o převzetí účetnictví je umožněn účetní jednotce, která je (i) příspěvkovou organizací nebo veřejnou kulturní institucí, a to buď na svého zřizovatele (je-li účetní jednotkou) nebo jinou příspěvkovou organizaci zřizovanou stejným zřizovatelem (toto platí i pro státní příspěvkové organizace), resp. na dobrovolný svazek obcí, jehož je zřizovatel členem, nebo příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je takový dobrovolný svazek obcí, (ii) obcí, a to na dobrovolný svazek obcí, jehož je členem, na svou příspěvkovou organizaci nebo příspěvkovou organizaci dobrovolného svazku obcí, jehož je členem, (iii) dobrovolným svazkem obcí, a to na jednu z obcí, která je jeho členem, svou příspěvkovou organizaci nebo příspěvkovou organizaci některé z obcí, které jsou jeho členy,

nebo (iv) organizační složkou státu, a to na příspěvkovou organizaci, jejímž je zřizovatelem, nebo jejímž zřizovatelem je jiná organizační složka státu zařazená ve stejné kapitole státního rozpočtu. V případě státních příspěvkových organizací je umožněno přenesení těchto práv a povinností rovněž na organizační složku státu zařazenou ve stejné kapitole státního rozpočtu jako její zřizovatel. V případě státních příspěvkových organizací má účetní jednotka plnící funkci zřizovatele stejné postavení jako zřizovatel.

Převod práv a povinností v oblasti účetnictví formou zápisu je umožněn účetní jednotce, která je organizační složkou státu, a to vůči jiné organizační složce státu zařazenou v téže kapitole státního rozpočtu, tedy i vůči správci dané kapitoly státního rozpočtu.

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

Zákon neřeší otázku, zda má být převod účetnictví spojen s úplatou či zda má být bezúplatný. V tomto případě ponechává zákon danou otázku na rozhodnutí smluvních stran, a na obecných právních předpisech upravujících oblast hospodaření a financování účetních jednotek veřejného sektoru. Ujednání o úplatě či naopak konstatování bezúplatného převodu musí být ve smlouvě uvedeno.

Tato vyšší úroveň přenosu práv a povinností včetně odpovědností v oblasti účetnictví nesená specifickým typem veřejnoprávní smlouvy, resp. zápisem (obdobně, jako je tomu při nakládání organizačních složek státu s majetkem dle zákona o majetku České republiky), má za cíl nabídnout veřejnoprávním korporacím (ve smyslu skupiny organizací) efektivní uspořádání jejich povinností a odpovědností zejména s ohledem na potřebu či povinnost digitalizace různých ekonomických agend a v nich probíhajících procesů odehrávajících se napříč celou touto korporací. Jde zejména o rozpočtovou agendu, veřejnosprávní kontrolu, zveřejňování smluv, archivaci a spisovou službu, veřejnou podporu, správu majetku a další související ekonomické agendy, které úzce souvisejí s účetnictvím většiny či všech jednotlivých účetních jednotek takové veřejnoprávní korporace. Přenos faktických povinností v oblasti účetnictví spolu s odpovědností pak může zefektivnit a napřímit jednotlivé procesy probíhající v rámci a mezi těmito agendami, především jsou-li realizovány digitalizovanou formou. Taková centralizace spolu s přenesením odpovědnosti může být velmi efektivním nástrojem pro implementaci také zcela nových legislativních požadavků v oblasti digitalizace veřejné správy, např. některá z ustanovení zákona č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci. Ustanovení nebrání tomu, aby přebírající účetní jednotka využila sekundárního outsourcingu dále na jinou osobu, výhradně však již soukromoprávní smlouvou bez přenesení odpovědnosti za porušení povinností v oblasti účetnictví. Nepředpokládá se, že by byl sekundární outsorcing využíván pro celou agendu účetnictví, jako spíše pouze pro některé dílčí agendy, které přebírající účetní jednotka nedokáže zajistit vlastními zdroji, nebo v případě, ukáže-li se taková externí subdodávka jako efektivnější.

K odstavci 1:

Účelem tohoto ustanovení je specifikace jak účetních jednotek veřejného sektoru, které budou moci převést práva a povinnosti v oblasti účetnictví formou smlouvy o převzetí účetnictví, tak účetních jednotek veřejného sektoru, které budou moci danou formou tato práva a povinnosti převzít.

K odstavci 2:

Odstavec 2 doplňuje ustanovení odstavce 1 tím, že stanoví, že za zřizovatele se pro účely převodu práv a povinností účetní jednotky veřejného sektoru považuje také organizační složka státu, která plní funkci zřizovatele.

K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví, že pro převod práv a povinností v oblasti účetnictví mezi organizačními složkami státu bude použita forma zápisu (obdobně, jako je tomu při nakládání organizačních složek státu s majetkem podle zákona o majetku České republiky). Převzetí těchto práv a povinností je však umožněno pouze mezi organizačními složkami zařazenými ve stejné kapitole státního rozpočtu. Není vyloučeno, aby účastníkem daného vztahu byl i správce příslušné kapitoly státního rozpočtu.

K odstavci 4:

Převod práv a povinností v oblasti účetnictví uskutečněný zápisem se řídí ustanoveními tohoto zákona o smlouvě o převzetí účetnictví a pravidly o náležitostech zápisů podle zákona upravujícího majetek České republiky a její vystupování v právních vztazích.

K odstavci 5:

Odstavec 5 stanoví, že lze převést pouze veškerá práva a povinnosti v oblasti účetnictví, není tedy možné, aby daná účetní jednotka převedla jen jejich část a část si ponechala.

K odstavci 6:

Převod účetnictví nemění nic na určení orgánu příslušného ke schválení účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že posouzení účetní závěrky je významné i s ohledem na posouzení stavu hospodaření účetní jednotky, zůstává schvalujícím orgánem účetní závěrky převádějící účetní jednotky stále stejný orgán, příslušný před uzavřením smlouvy, resp. zápisu, o převzetí účetnictví.

**K § 30 (Okamžik převodu práv a povinností účetní jednotky veřejného sektoru)**

Navržené ustanovení řeší obecné podmínky spolupráce převádějící a přebírající účetní jednotky, a to bez ohledu na to, zda k převodu práv a povinností dochází formou smlouvy, nebo zápisu. Převzetí účetnictví se vztahuje vždy k ucelenému individuálnímu účetnímu období účetní jednotky, která svá práva a povinnosti v oblasti účetnictví převádí na druhý subjekt.

K odstavci 1:

Práva a povinnosti jsou vykonávány od počátku individuálního účetního období, což je u účetních jednotek veřejného sektoru první den kalendářního roku. Došlo-li by ke vzniku nové účetní jednotky v průběhu roku, lze smlouvu uzavřít ke dni jejího vzniku v souladu s ustanovením o individuálním účetním období nově vzniklé účetní jednotky.

K odstavci 2:

Ustanovení ukládá předávající účetní jednotce poskytnout při předání účetnictví veškerou účetní dokumentaci nezbytnou pro návaznost a řádné vedení účetnictví. Část účetní dokumentace, na kterou bude přebírající účetní jednotka navazovat, (např. účetní závěrka za předcházející období) nemusí být ještě ke dni převzetí účetnictví hotová, bude proto potřeba při uzavírání smlouvy stanovit termíny, v nichž bude dodatečně vytvářená účetní dokumentace přebírající účetní jednotce předána.

K odstavci 3:

S ohledem na potřebu ucelenosti vedení účetnictví v rámci jednoho individuálního účetního období lze převod práv a povinností v oblasti účetnictví ukončit za standardní situace pouze současně s koncem tohoto účetního období. Výjimka spojená s tím, že předávající účetní jednotka neplní své povinnosti a neumožňuje tak přebírající účetní jednotce splnit povinnost, k níž se převzetím práv a povinností v oblasti účetnictví zavázala, je řešena v následujícím paragrafu.

K odstavci 4:

V zájmu ucelenosti zpracování účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru zákon ukládá, aby byl v případě standardního ukončení smlouvy dokončen proces zpracování účetnictví, schvalování účetní závěrky a předání požadovaných účetních dokumentů do centrálního systému účetnictví státu, stejně jako vrácení předané dokumentace, resp. předání nově zpracované dokumentace potřebné pro navázání nového účetního období.

**K § 31 (Smlouva o převzetí účetnictví)**

Navržené ustanovení upravuje formální otázky spojené se smlouvou o převzetí účetnictví. Specifikuje, čím se tato smlouva řídí, a řeší otázky spojené s ukončením smlouvy. S ohledem na ustanovení § 29 odst. 4 se toto ustanovení vztahuje i na zápis o převzetí účetnictví.

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 zakotvuje skutečnost, že smlouva o převzetí účetnictví je veřejnoprávní smlouvou, jejíž právní úprava vychází ze správního řádu, s výjimkou specifik platných pro smlouvu o převzetí účetnictví, což je např. otázka období, na které je smlouva uzavírána, či otázka ukončení smlouvy.

K odstavci 2:

S ohledem na charakter účastníků a předmět smluvního vztahu o převzetí účetnictví řeší vzniklé spory Ministerstvo financí v rámci sporného řízení, které upravuje správní řád. Cílem sporného řízení je vydání rozhodnutí na základě zjištění stavu věci, kdy správní orgán vychází z důkazů navržených shodně účastníky řízení.

Sporné řízení se zahajuje na návrh účastníka právního vztahu založeného smlouvou nebo zápisem o převzetí účetnictví. Platí zde tedy zásada dispoziční. Návrh účastníka je podmínkou pro zahájení sporného řízení. Navrhovatel ve svém návrhu určuje, co je předmětem řízení a čeho se v řízení domáhá. Vzhledem k tomu, že účastníky těchto právních vztahů jsou účetní jednotky, které jsou určitým způsobem propojeny, je pravděpodobnost vedení těchto sporných řízení nízká. Je však nutné vytvořit systém umožňující řešit nefunkčnost právního vztahu a dosažení nápravy.

K odstavci 3:

S ohledem na specifičnost předmětu smlouvy o převzetí účetnictví není důvod pro využití institutu návrhu na zrušení smlouvy, upraveného správním řádem v souvislosti s veřejnoprávními smlouvami.

K odstavci 4:

Zákon předpokládá možnost ukončení smlouvy o převzetí účetnictví buď ve lhůtě sjednané smlouvou, nebo písemnou výpovědí. I v případě, že je doba trvání smlouvy sjednána ve

smlouvě, musí být dodržena podmínka ukončení smluvního vztahu ke konci individuálního účetního období. Podmínky pro výpověď mohou být sjednány ve smlouvě, vždy však musí být dodržena výpovědní lhůta nejméně tři měsíce před koncem dotčeného individuálního účetního období.

K odstavci 5:

Ustanovení odstavce 5 řeší výjimku z ustanovení týkajících se ukončení smlouvy, a to v případě, že předávající účetní jednotka nesplnila, resp. neplní, své závazky ze smlouvy o převzetí účetnictví a nepředala při převodu, resp. soustavně nepředává, přebírající účetní jednotce účetní záznamy, dokumenty, údaje a informace nezbytné pro vedení účetnictví. Pokud by k takovému soustavnému a závažnému porušování závazků plynoucích ze smlouvy došlo, nebylo by správné vystavit přebírající účetní jednotku nebezpečí sankcí za nedostatečné sestavení účetní závěrky, která by nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace předávající účetní jednotky. V takovém případě umožňuje zákon přebírající účetní jednotce vypovědět smlouvu, a to zpětně ke dni předcházejícímu začátek účetního období, v němž k porušování závazků plynoucích ze smlouvy došlo. Pro dané účetní období by tak na předávající účetní jednotku přešla zpět práva a povinnosti v oblasti účetnictví, stejně jako odpovědnost s tím spojená. Pokud je převádějící účetní jednotka přesvědčena, že důvod výpovědi neodpovídá skutečnosti, může se obrátit na Ministerstvo financí s návrhem na určení neplatnosti výpovědi v rámci sporného řízení.

K odstavci 6:

Dojde-li k porušení povinností ze smlouvy o převzetí účetnictví, je přebírající jednotka povinna urychleně jednat. Má možnost stanovit převádějící účetní jednotce lhůtu pro odstranění vzniklých nedostatků nebo smlouvu vypovědět ihned. S ohledem na charakter smluvních stran, jimiž jsou jednotky veřejného sektoru, lze očekávat využití možností ke stanovení lhůty pro odstranění nedostatků. Dojde-li k marnému uplynutí této lhůty a nedostatky nebudou ze strany předávající účetní jednotky odstraněny, přebírající účetní jednotka bez zbytečného odkladu odešle výpověď. V zájmu urychleného řešení problémů vzniklých při vedení účetnictví vyžaduje zákon, aby přebírající účetní jednotka neotálela s řešením nedostatků a lhůtu k odstranění nedostatků, resp. výpověď, zaslala předávající účetní jednotce co nejdříve. Přebírající účetní jednotka je v tomto případě pouze povinna vrátit veškerou převzatou účetní dokumentaci, resp. účetní dokumentaci nezbytnou pro převádějící účetní jednotku pro řádné následné zajištění bilanční kontinuity.

**K § 32 (Informování o smlouvě o převzetí účetnictví nebo o zápisu o převzetí účetnictví)**

K odstavci 1:

Ustanovení ukládá účetním jednotkám, které jsou účastníky smlouvy či zápisu o převzetí účetnictví, uvést informaci o tomto převzetí v příloze účetních výkazů v individuálním účetním období, v němž bylo účetnictví tímto způsobem řešeno.

K odstavci 2:

Ustanovení ukládá přebírající účetní jednotce uveřejnit smlouvu nebo zápis o převzetí účetnictví. Tato povinnost je splněna okamžikem předání příslušného dokumentu do centrálního systému účetních informací státu, resp. v případě, že přebírající účetní jednotka předává účetní dokumenty prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku, je povinnost splněna předáním tomuto subjektu.

K odstavci 3:

Ustanovení řeší nutnost vzájemného předávání informací a účetních dokumentů mezi převádějící a přebírající účetní jednotkou v zájmu splnění povinností v oblasti účetnictví, kdy rozsah, formát a technické podmínky budou upraveny vyhláškou.

K odstavci 4:

Ustanovení zmocňuje Ministerstvo financí specifikovat způsob předávání smlouvy nebo zápisu o převzetí účetnictví do centrálního systému účetnictví státu, dále dokumenty a údaje, které mají být pro potřeby výkonu převzatého účetnictví předávány a poskytovány, a to včetně stanovení formátu a technických podmínek, z nichž mají účastníci právního vztahu vycházet při specifikaci náležitostí uzavírané smlouvy či zápisu o převzetí účetnictví.

**K části druhé – Koncepční rámec účetního výkaznictví**

**K hlavě I – Cíl účetního výkaznictví a požadavky na kvalitu účetních informací**

**K dílu 1 – Cíl účetního výkaznictví**

**K § 33 (Vymezení cíle účetního výkaznictví)**

Pro účely právní jistoty, systematiky a navazující právní úpravy se navrhuje výslovně zakotvit cíl účetního výkaznictví. Cíl účetního výkaznictví vymezuje, komu a jakým způsobem účetní informace poskytované prostřednictvím účetních výkazů (primárně prostřednictvím účetní závěrky) slouží. Poskytování účetních informací prostřednictvím účetních výkazů slouží informačním potřebám třetích stran, zejména společníkům a jim podobným investorům a zainteresovaným osobám. Těmto externím uživatelům účetních informací, kteří se nepodílejí na tvorbě těchto informací dané účetní jednotky a jejichž jedinou možností, jak se s účetními informacemi účetní jednotky seznámit, je prostřednictvím účetních výkazů, má účetní výkaznictví v první řadě poskytnout takové informace o účetní jednotce, které jsou nezbytné pro jejich efektivní ekonomické rozhodování (např. rozhodování o zvýšení účasti v účetní jednotce, navázání obchodních vztahů, vyplácení podílů na zisku apod.). Účetní výkaznictví je jedním ze zásadních nástrojů ochrany menšinových společníků.

Dále účetní informace slouží pro předvídání budoucích peněžních toků, které je specifickým způsobem ekonomického rozhodování uvedeného v písmeni a). Peněžním tokem se rozumí změna finanční situace ve formě přírůstků a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Účetní informace slouží také pro posouzení důsledků jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky, které taktéž představuje specifickou kategorii rozhodování, ale nikoliv vždy ekonomickou (jedná se např. o rozhodování o odvolání členů orgánů, rozhodování o odměnách).

V případě účetního výkaznictví veřejného sektoru účetní informace slouží též pro výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky ze strany těchto externích uživatelů. Tento aspekt je specifický pro účetní jednotky veřejného sektoru z důvodu, že cíl činnosti těchto účetních jednotek je odlišný od podnikatelských účetních jednotek a je jím poskytování veřejných služeb z veřejných prostředků, nikoliv vytváření zisků a rentability pro investory. Tedy účetní jednotka veřejného sektoru prostředky k výkonu své činnosti čerpá od občanů a tyto prostředky využívá ve prospěch občanů nebo jménem občanů. Proto jejich účetní výkaznictví má sloužit především „ke skládání účtů“ občanům o tom, jestli či do jaké míry jsou jimi volení zástupci řádnými hospodáři s veřejnými prostředky. Jinými slovy řečeno účetní informace zde slouží k posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy. Hlavním

externím uživatelem těchto informací je tedy občan (daňový poplatník). Dalšími uživateli jsou typicky jiné orgány veřejné moci.

Externím uživatelem se podle odstavce 2 rozumí uživatel účetních informací, který má k účetním informacím přístup pouze prostřednictvím zpřístupněné účetní závěrky. Externí uživatel se tedy nepodílí na tvorbě účetních informací (tj. nepodílí se na vedení účetnictví včetně sestavení účetní závěrky). Podoba účetní závěrky a požadavky na kvalitu účetních informací v ní obsažených, které jsou stanoveny tímto zákonem a dalšími právními předpisy upravujícími účetnictví, jsou tak primárně nastaveny takovým způsobem, aby respektovaly potřeby externích uživatelů. Tito uživatelé mají pouze omezený přístup k účetním informacím o této jednotce a musí se spolehnout na informace, které jsou jim předkládány vedením této jednotky. Těmito uživateli jsou zejména současní i potenciální investoři a věřitelé, zaměstnanci, obchodní partneři (dodavatelé, odběratelé), konkurenční společnosti, vláda, státní orgány a úřady (orgány daňové správy, statistické úřady atd.) a v neposlední řadě i nejširší veřejnost. Je však třeba zdůraznit, že na prvním místě stojí vlastníci, tj. společníci a akcionáři účetní jednotky, kteří jsou z hlediska tvorby účetních informací primárními externími uživateli pro svou finanční exponovanost v účetní jednotce. Informace poskytované účetním výkaznictvím jsou zásadní pro jejich rozhodování prostřednictvím nejvyššího orgánu (valné hromady) účetní jednotky o nejdůležitějších rozhodnutích této jednotky (nepodílí se však na obchodním vedení, které je vyhrazeno statutárnímu orgánu, a tak obvykle nemají přístup k samotným datům v účetním systému). Účetní závěrka jako typický prostředek poskytování účetních informací je tedy pro tuto skupinu uživatelů základním a často jediným zdrojem veřejně přístupných informací o účetní jednotce, na rozdíl od interních uživatelů. Mezi interní uživatele patří ti, kteří se podílejí na obchodním řízení účetní jednotky, tj. především její manažeři, resp. členové řídících a statutárních orgánů.

Uživatelem se přitom rozumí běžný uživatel v obecném smyslu, nikoliv konkrétní osoba. Požadavky na kvalitu účetních informací ve vztahu k uživateli je tak potřeba posuzovat objektivně, a nikoliv dle subjektivních možností, schopností a potřeb konkrétního uživatele v konkrétním případě. Přitom se předpokládá, že uživatel má přiměřené znalosti, které mu umožňují porozumět účetním informacím.

**K dílu 2 – Užitečná účetní informace**

**K oddílu 1 – Požadavky na kvalitu účetní informace**

**K § 34 (Účetní informace)**

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

Zatímco informace o finanční situaci jsou informace stavové, tak informace o změnách finanční situace jsou informace tokové. Změnou finanční situace se rozumí jakákoliv změna položky aktiv, dluhů nebo vlastního kapitálu. Přestože každá taková změna finanční situace musí být zanesena jako dopad určité transakce nebo jiné události do účetního systému, nemusí být informace o takové změně samostatně poskytována účetním výkazem.

Informace o peněžních tocích poskytují externímu uživateli podklad ke zhodnocení schopnosti účetní jednotky generovat peníze a peněžní ekvivalenty a potřeby účetní jednotky využití těchto

peněžních toků, neboť dosažení účetního zisku nemusí znamenat dostatek peněžních prostředků a naopak, vykazovaná ztráta nemusí znamenat nedostatek peněžních prostředků. Výkaz peněžních toků umožňuje lepší srovnatelnost výkonnosti různých účetních jednotek.

Informace o změnách vlastního kapitálu jako další poskytované informace o změnách finanční situace jsou informace o zvýšení, nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu v rámci sledovaného období a doplňují tak informace o stavu vlastního kapitálu. Informují tak externího uživatele o uspořádání položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za sledované období.

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

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

Odstavec 2 vymezuje finanční situaci, kterou je stav aktiv, dluhů a vlastního kapitálu, tj. jejich výše (k tomu viz vymezení prvků účetní závěrky). Informace o stavu aktiv, dluhů a vlastního kapitálu k určitému datu je předmětem účetního výkazu nazývaného rozvaha.

Odstavec 3 vymezuje finanční výkonnost, kterou se rozumí takové změny finanční situace, které se projeví jako změna vlastního kapitálu v rámci výsledku hospodaření za účetní období (tj. v podobě výnosů a nákladů ovlivňujících výsledek hospodaření za účetní období). Změny výsledku hospodaření za účetní období jsou předmětem výkazu výsledku hospodaření. Změny finanční výkonnosti jsou tedy pouze podmnožinou změn finanční situace.

**K § 35 (Požadavky na kvalitu užitečné účetní informace)**

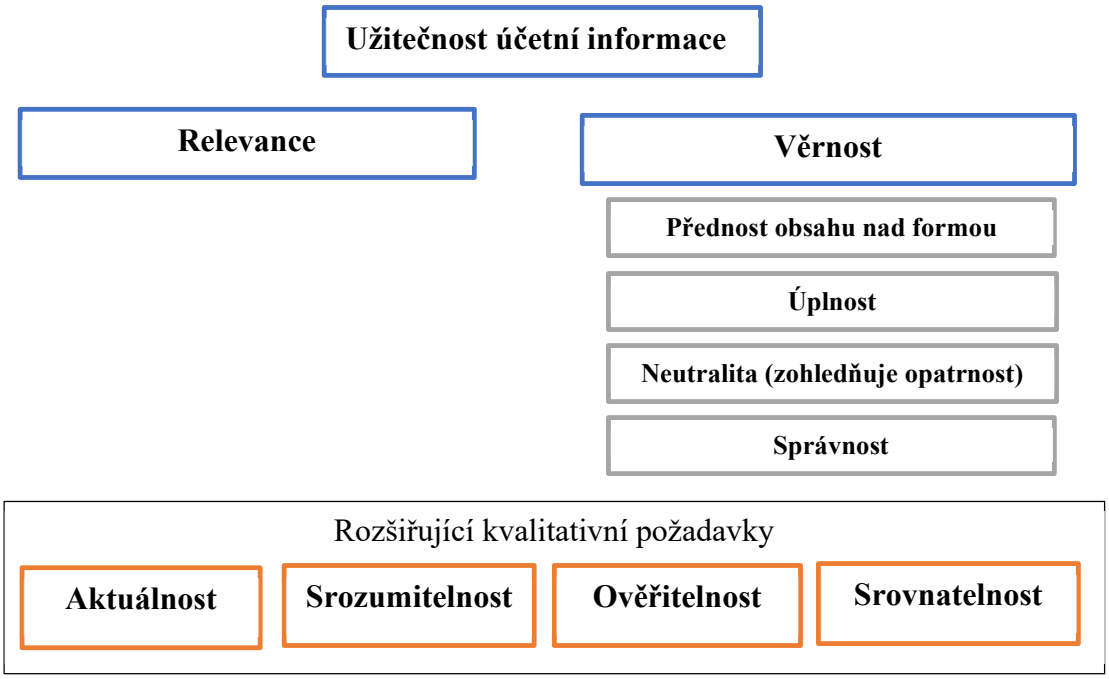
Ustanovení § 35 vymezuje vlastnosti užitečné účetní informace pomocí tzv. kvalitativních požadavků. Vymezení kvalitativních požadavků cele vychází z Koncepčního rámce mezinárodních účetních standardů, který je v současnosti nejmodernějším dokumentem svého druhu. Kvalitativní požadavky stejně jako v Koncepčním rámci mezinárodních účetních standardů mají vlastní hierarchii, terminologii a vytvářejí systém, ve kterém se tyto požadavky navzájem vyvažují tak, aby bylo dosaženo co nejlepší užitečnosti účetní informace pro externího uživatele.

Kvalitativní požadavky na účetní informace jsou ve své podstatě artikulované zásady, na kterých účetnictví při podávání účetních informací stojí. Principiální shoda mezi koncepčním založením českého účetnictví a mezinárodního účetnictví je pak zásadním předpokladem pro použití analogie účetní metody, kterou zákon nejen předjímá, ale také přímo v § 74 upravuje.

Kvalitativní požadavky tvoří výkladový rámec zákona, tj. zákon nelze vykládat v rozporu s těmito principiálními ustanoveními; naopak pro běžnou, rutinní aplikaci zákona tato ustanovení nemají prakticky význam – pro takovou aplikaci postačují ustanovení upravující konkrétní situace. Dále tyto požadavky představují generální klauzuli pro všechna zmocňovací ustanovení obsažená v zákoně. Tvůrce prováděcího předpisu může zákon provádět výhradně v intencích kvalitativních požadavků. Konečně kvalitativní požadavky mají svůj význam i pro porozumění

zákonu odbornou veřejností, při vzdělávání v oblasti účetnictví a při řešení nových, účetními předpisy nepředjímaných, situací.

Následující schéma ilustruje vztah mezi jednotlivými kvalitativními požadavky:




Písmeno a) reflektuje základní kvalitativní charakteristiky účetních informací, a to relevanci a věrné zobrazení skutečnosti. Písmeno b) upravuje rozšiřující (vylepšující) kvalitativní charakteristiky. Jedná se o aktuálnost, srozumitelnost, ověřitelnost a srovnatelnost účetní informace do míry, do jaké to je možné.

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

Aktuálnost, srozumitelnost, ověřitelnost a srovnatelnost představují pouze doplňující požadavky na kvalitu užitečné účetní informace. Musí tedy být naplněny, do té míry, do jaké je to možné.

Jednotlivé charakteristiky účetních informací jsou blíže vymezeny v dalších ustanoveních.

**K oddílu 2 - Základní požadavky na kvalitu užitečné účetní informace**

**K § 36 (Relevance)**

Ustanovení § 36 vymezuje, za jakých podmínek je účetní informace považována za relevantní. Aby účetní informace byla pro uživatele užitečná, musí být relevantní, to znamená, že musí být způsobilá k tomu, aby na jejím základě externí uživatel mohl činit správná ekonomická rozhodnutí, predikovat budoucí peněžní toky účetní jednotky, posuzovat jednání osob

odpovědných za řízení účetní jednotky nebo vykonávat kontrolu nad hospodařením s veřejnými prostředky účetní jednotky při plnění úkolů veřejné správy.

**K § 37 (Věrné zobrazení skutečnosti)**

Ustanovení § 37 vymezuje, za jakých podmínek je účetní informace považována za věrně zobrazující skutečnost. Účetní informace představují ekonomické skutečnosti ve slovech a číslech. Aby mohly sloužit ke stanovenému cíli účetního výkaznictví, musí účetní informace zobrazovat nejen relevantní jevy (viz § 36), ale musí také věrně zobrazovat ekonomickou podstatu skutečností, jež mají dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky. Zobrazovanou skutečností přitom může být jakákoliv skutečnost (transakce, událost, jednání, stav, jev), pokud má dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky, tedy nejen skutečnost v právním slova smyslu v podobě právních jednání a právních událostí, ale i ekonomická skutečnost. Pokud však takový dopad nemá, je z hlediska účetnictví irelevantní. Z toho důvodu je nezbytné správně vyhodnotit ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti, aby došlo k vykázání věcného (ekonomického) obsahu zobrazované skutečnosti (tj. toho, co tato skutečnost způsobuje z hlediska dopadu na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky), a to bez ohledu na právní pojetí této skutečnosti. Ekonomické pojetí a právní pojetí dané skutečnosti totiž nemusí být shodné, a to, že je určitý jev právní skutečností, automaticky neznamená, že je tento jev relevantní též z hlediska účetnictví. Příkladem je situace, kdy má účetní jednotka pohledávku v právním slova smyslu, zaváže se však, že plnění plynoucí na základě této pohledávky přenechá třetí osobě. V takovém případě se z pohledu práva jedná o pohledávku účetní jednotky, z hlediska ekonomické podstaty však nelze tuto pohledávku považovat za aktivum, protože účetní jednotce z ní nepoplyne žádný užitek (a pokud ano, tak ho musí odevzdat jinému).

Při zobrazení určité skutečnosti se tedy musí postupovat tak, aby došlo k vykázání jejího pravého ekonomického (skutečného) obsahu. Na tento požadavek klade zákon zásadní důraz. Právně-formální pojetí skutečnosti musí vždy ustoupit před její ekonomickou podstatou, což navazuje na cíl účetnictví podávat ekonomické, nikoli formální informace. Tento princip není v dosavadním účetnictví zcela nový, nicméně až nyní se mu dostává patřičné pozornosti a jasné přednosti; dosavadní účetní předpisy se v řadě oblastí opíraly spíše o právní pojetí transakcí, což nezřídka vedlo ke schizofrenním výkladům účetních předpisů.

Tato zásada má zásadní projev v pojmovém aparátu účetnictví, který je zejména spjat s definicí pojmů aktivum, dluh, vlastní kapitál, výnos a náklad. Některé pojmy se překrývají s pojmy používanými právem v jiných oblastech. Příkladem mohou být pojmy „pohledávky“ a „dluhy“, v jejichž případě je nutné o nich hovořit jako o pojmech „v účetním (případně ekonomickém) smyslu slova“, nebo zvolit terminologii odlišnou od zbytku právního řádu, protože je nutné dodržet požadavek bezrozpornosti právního řádu a jednotu terminologie. Jinými slovy, není možné používat shodný pojem pro obsahově odlišné skutečnosti. V případě, že by oba tyto pojmy byly použity ve stejném předpisu, adresát není schopen odlišit, v jakém významu je daný pojem použit, nebo mu to bude činit značné obtíže. Pro ilustraci, mezi pohledávky v ekonomickém smyslu se neřadí pohledávka z úvěrové smlouvy, ze které ještě ani jedna strana neplnila. Pohledávka v účetnictví tedy znamená něco jiného než pohledávka v civilním právu (i když se tyto pojmy často mohou a budou překrývat). Z těchto důvodů jsou pojmy „dluh“ a „pohledávka“ speciálně vymezeny pro účely účetnictví, viz § 44 a 48.

Z pohledu účetních předpisů se dále tato zásada projevuje odlišným účetním řešením skutečností se shodným právním pojetím a odlišným ekonomickým obsahem a shodným účetním řešením právně odlišných skutečností v případě, že mají shodný ekonomický obsah.

Jednoduchým příkladem je rozlišování staveb jako stálých aktiv, nebo jako zboží, rozlišování, zda směnka byla použita jako platební, nebo zajišťovací nástroj, popř. rozlišování, zda šroubek je materiál, výrobek, nebo zboží. V těchto případech, ač se právně či formálně může jednat o identické skutečnosti, bere se v úvahu ekonomický význam nebo dopad dané skutečnosti. Ekonomický význam se řídí hospodářskými úmysly nebo okolnostmi (doba držení, doba splatnosti). Forma (tj. například, že se jedná o budovu) je upozaděna, důležitější je, zda se jedná o pasivní investici, budovu využívanou v provozu, nebo o pořízení zásob.

Aby účetní výkaznictví užitečně informovalo o finanční situaci a finanční výkonnosti, musí rozlišovat, k čemu daná skutečnost má hospodářsky (ekonomicky) sloužit. Toto rozlišování je obvykle součástí konkrétních účetních metod a definice základních prvků účetního výkaznictví. Jedná např. o stejný přístup k vlastnickému právu k věcem a k užívacímu právu kombinovanému s následnou koupí v případě finančního leasingu. V obou případech daný předmět je považován za aktivum účetní jednotky. Jiným příkladem může být shodné účetní řešení poskytnutých půjček, směnek k inkasu nebo nakoupených dluhopisů, protože ve všech uvedených případech jde ekonomicky o pohledávky. V případě účetních jednotek veřejného sektoru může být příkladem situace, kdy je příspěvkové organizaci pronajata zřizovatelem věc za účelem zajištění hlavní činnosti nájemce, která by u této organizace měla povahu dlouhodobého aktiva. Pak je třeba k takové pronajaté věci přistupovat jako k dlouhodobému aktivu příspěvkové organizace.

Aby bylo zobrazení skutečnosti prostřednictvím účetní informace věrné, musí být toto zobrazení také úplné, neutrální a správné.

K úplnému zobrazení:

V odstavci 2 je definován požadavek na úplné zobrazení skutečnosti. Zobrazení skutečnosti je úplné (kompletní), pokud obsahuje veškeré informace, které uživatel těchto informací potřebuje k porozumění zobrazované skutečnosti a jejímu pochopení (včetně nezbytných popisů a vysvětlení této skutečnosti). U některých účetních položek může požadavek na úplné zobrazení zahrnovat též popis a vysvětlení podstatných aspektů kvality a povahy jednotlivých položek, popis a vysvětlení okolností, které by mohly mít vliv na kvalitu a povahu těchto položek, a také popis a vysvětlení postupu použitého ke stanovení číselného vyjádření těchto položek v příloze účetních výkazů.

K neutrálnímu zobrazení:

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

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

K opatrnému zobrazení:

Požadavek na opatrné zobrazení skutečnosti doplňuje požadavek na neutrální zobrazení skutečnosti, tj. jasně se deklaruje, že neutralita a opatrnost nejsou v rozporu, pokud opatrnost není nadužívána.

Opatrné zobrazení směřuje k tomu, aby v případě nejistých podmínek účetní jednotka směřovala ke konzervativnímu zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti.

Ke správnému zobrazení:

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

**K oddílu 3 - Doplňující požadavky na kvalitu užitečné účetní informace**

**K § 38 (Aktuálnost)**

Prvním z doplňujících požadavků na kvalitu užitečných informací je požadavek aktuálnosti. Tento požadavek vychází z předpokladu, že užitek z účetní informace pro rozhodování externího uživatele se snižuje se zastaráváním této informace. Externímu uživateli však účetní informace bude vždy dostupná až v okamžiku zveřejnění či uveřejnění účetní závěrky. Uvedený kvalitativní požadavek je tedy specifickým projevem požadavku relevance účetní informace, tzn., že účetní informace, proto aby byla aktuální, musí být relevantní z hlediska plynutí času. Obecně platí, že čím starší jsou informace, tím jsou méně užitečné. Na druhou stranu však některé informace mohou být aktuální ještě dlouho po skončení účetního období, ke kterému se váží, například proto, že někteří uživatelé potřebují identifikovat a posoudit trendy. Pro účely vykázání účetní informace, která je aktuální, je současně nezbytné, aby taková informace byla vykázána ve chvíli, kdy ji může její tvůrce poskytnout, pokud je současně tato informace s to ovlivnit rozhodování externího uživatele, a to i přesto, že se jedná pouze o odhad, tzn., že informace (resp. výše dopadu zobrazované skutečnosti na finanční situaci a finanční výkonnost) není v danou chvíli konečná nebo dostatečně přesná. Informace není aktuální, pokud již není s to ovlivnit rozhodování externího uživatele; v takovém případě jde o zastaralou informaci.

**K § 39 (Srozumitelnost)**

Účetní informace musí být jasné a výstižné, označené a uspořádané. Součástí naplnění tohoto požadavku je i skutečnost, že součástí účetní závěrky je příloha, kde jsou jednotlivé účetní informace vysvětleny podrobněji. Významné položky účetních výkazů musí být v příloze okomentované, i pokud to právní předpisy pro daný konkrétní případ výslovně nestanoví.

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

**K § 40 (Ověřitelnost)**

Ověřitelnost je taková vlastnost užitečné účetní informace, která tuto informaci testuje na to, zda různé osoby, které mají odpovídající odborné znalosti a současně jsou nezávislé na účetní jednotce, jíž se účetní informace týká, by byly schopny dospět ke konsensu, nikoli nezbytně úplné shodě, ohledně toho, že účetní informace věrně zobrazuje skutečnost.

Kvalitativní požadavek účetní informace v podobě ověřitelnosti se výrazně projevuje u účetních odhadů. Příkladem může být stanovení reálné hodnoty na základě příslušných údajů za pomoci určitého modelu, přičemž ověřitelná bude účetní informace za předpokladu, že by osoby nezávislé na účetní jednotce, jíž se informace týká, a s odpovídajícími odbornými

znalostmi na základě těchto vstupních údajů dospěly ke v zásadě stejnému, nikoli však nezbytně zcela totožnému výsledku.

**K § 41 (Srovnatelnost)**

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

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

**K hlavě II – Prvky účetní závěrky**

**K dílu 1 - Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci a finanční výkonnosti**

**K § 42 (Vymezení prvků účetní závěrky)**

Oproti současnému zákonu o účetnictví se nově navrhuje definovat prvky účetní závěrky. Jde o aktivum, dluh, vlastní kapitál, výnos a náklad.

Aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, tj. tak, že jejich cílem je zobrazení ekonomické reality, musí být k dispozici jasně vymezený aparát ekonomických pojmů. Tento pojmový aparát musí být vybudován tak, aby se s jeho pomocí dostávaly externím uživatelům účetní informace v souladu s cílem účetního výkaznictví. Definice prvků se shodují s definicemi uvedenými v mezinárodních účetních standardech a mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (konkrétně v jejich Koncepčních rámcích).

**K dílu 2 - Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci**

**K oddílu 1 – Aktivum, dluh a vlastní kapitál**

**K § 43 (Aktivum)**

Za aktivum se považuje existující ekonomický zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé transakce nebo jiné události pod kontrolou. Aktiva tak jsou vymezena jako „ekonomické zdroje, které jsou schopny přinést budoucí ekonomické užitky“.

Ekonomickým zdrojem je právo, které má potenciál produkovat ekonomický užitek. Může se jednat jak o relativní právo (oprávnění vůči konkrétní osobě), tak absolutní právo. Pojem „právo“ („right“) zde má však širší význam, než jak se používá v tuzemské právní nauce (proto byl použit pojem „zdroj“). Toto širší pojetí zahrnuje i situace jako „právo“ použít svůj vlastní nápad nebo „právo“, které je odrazem vzniku tzv. konstruktivní povinnosti druhé strany, která sice není vymahatelná, přitom ale tato druhá strana nemá jinou možnost než své povinnosti dostát.

Běžnými příklady práva ve smyslu ekonomického zdroje je například právo obdržet smluvní peněžní toky nebo jiné aktivum, vlastnické právo, právo užívání, právo směnit aktiva za výhodných podmínek, právo benefitovat ze zbytkové hodnoty aktiva nebo vytvořením vlastního know how.

Za aktivum se například nepovažuje nabytý vlastní podíl nebo vlastní dluhopis. Účetní jednotka z těchto nástrojů nemůže získat budoucí ekonomický užitek. Z těchto nabytých vlastních podílů nebo dluhopisů nemůže účetní jednotka obdržet peněžní toky nebo jiná aktiva od jiné strany, protože protistranou je v tomto případě účetní jednotka sama.

Důležitým předpokladem pro vznik aktiva je dále skutečnost, že ekonomický zdroj je pod kontrolou účetní jednotky v důsledku již nastalých (minulých) skutečností. Toto je důležité z toho důvodu, aby se do rozvahy nedostaly budoucí dluhy a aktiva na základě pouhých smluvních ujednání nebo očekávání.

Kontrolou se rozumí „ekonomické vlastnictví“ aktiva, tj. schopnost účetní jednotky rozhodovat o užívání daného zdroje a získávání ekonomického užitku, který je schopen přinést, a zabránit ostatním v rozhodování o užívání tohoto zdroje a získávání ekonomického užitku, který je schopen přinést. Toto pojetí vychází z IFRS, kde je kontrola definována stejně. Schopnost zabránit ostatním v užívání je však nutno chápat v kontextu nikoli protiprávního jednání, tedy je rozhodující, zda účetní jednotka může ostatním zabránit v užívání legálním způsobem. Pojem „kontrola“ zapadá do celkového konceptu i vzhledem ke kontrole v holdingu. I zde má účetní jednotka pod „kontrolou“ užitky plynoucí z jí ovládaných dceřiných účetních jednotek. Dalším příkladem mohou být patenty, kdy aktivem účetní jednotka disponuje (tzn., že jí plynou užitky z tohoto aktiva) ještě před tím, než získá danou ochranu (právo). Kritériem tak nemusí být vždy vlastnické právo k věci nebo právní klasifikace (viz definice práva užívání).

**K § 44 (Dluh)**

Odstavec 1 definuje dluh pro účely účetnictví. Označení „dluh“ je totiž v účetní terminologii používáno, ale v odlišném významu od dluhu v občanskoprávním smyslu. Závazek z pohledu civilněprávního je vztah mezi věřitelem a dlužníkem, jehož obsahem jsou práva a povinnosti těchto dvou osob v rámci tohoto vztahu. Závazek může vést při splnění kritérií k vykázání dluhu nebo pohledávky v rozvaze nebo k uvedení v příloze účetní závěrky.

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

Stejně jako u aktiva i tato stávající povinnost musí být důsledkem minulé skutečnosti. Může se jednat o smlouvu, právní předpis, nebo situaci, kdy účetní jednotka dává způsobem chování zavedeným v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky, a v důsledku toho vytváří účetní jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou vypořádány. Očekávané ztráty tak například nejsou dluhem, chybí zde tato „minulá skutečnost“ a účetní jednotce tak reálně dluh nevznikl; proto není možné vykazovat „rezervy na ztráty“. Skutečnost zakládající stávající povinnost musí být tedy takovou skutečností, která vede ke vzniku povinnosti plnit, přičemž účetní jednotka nemá žádnou jinou možnost než ji vypořádat. To je vyjádřeno podmínkou vzniku dluhu, která stanoví, že se účetní jednotka nemůže dané povinnosti plnit jednostranně zprostit, aniž by takové zproštění mělo přinejmenším stejné ekonomické důsledky jako splnění dané povinnosti.

Znakem této povinnosti dále je, že její splnění je schopné vést k úbytku zdroje ekonomického užitku, tj. úbytku aktiva. To znamená, že vypořádání dané povinnosti bude pravděpodobně vyžadovat odtok těchto zdrojů. Například v situaci, kdy účetní jednotka má stávající povinnost v podobě reklamace vůči svým zákazníkům na základě občanského zákoníku, splňuje definici stávající povinnosti. Rozhodnutí, zda bude tato stávající povinnost vykázána jako rezerva, nebo podmíněný dluh, je závislé na pravděpodobnosti odtoku zdrojů budoucích ekonomických

užitků. Při reklamaci je sice pravděpodobnost uskutečnění povinností vůči jednotlivým zákazníkům většinou malá, ale pokud je pravděpodobnost, že k odtoku ekonomických užitků dojde, vzhledem k celkovému objemu uskutečněných prodejů významná, vykáže ji účetní jednotka jako rezervu.

Účetní dluh je širším i užším pojmem, než jak je pojat dluh v civilním právu. Účetním dluhem např. není dluh se sjednané smlouvy, ze které nebylo doposud plněno (nestanoví-li účetní předpis v konkrétním případě jinak). Naopak účetním dluhem je i tzv. konstruktivní povinnost, která sice není právně vymahatelná, přitom ale účetní jednotka nemá jinou možnost, než své povinnosti dostát.

Do kategorie dluhů se najisto zahrnují rezervy a dluhy doposud v rozvaze označované jako „závazky“ a „časové rozlišení pasiv“. Do dluhů tedy patří např. dluhy z obchodních vztahů, dluhy k úvěrovým institucím a současně i rezervy nebo výdaje a výnosy příštích období. Tímto řešením se odstraní dnešní nevyhovující stav, kdy zejména rezervy jsou odbornou i neodbornou veřejností dezinterpretovány. Samotné rezervy jsou nově definovány v § 54.

Odstavec 2 stanoví situaci, kdy dluh nevzniká, přestože je naplněna definice v odstavci 1. Je tomu tak tehdy, když ještě nenastalo plnění, ke kterému je povinna druhá strana, ledaže je plnění dluhu ztrátové. Jde o smlouvy, při kterých dochází k „započtení“ vzájemného plnění a ve výsledku se daná transakce v účetnictví jako dluh nebo jako pohledávka vůbec neprojeví, jelikož buď žádnou stranou zatím nebylo plněno, nebo bylo plněno oběma stranami ekvivalentně. Blíže je tato situace spolu se smlouvou o vzájemném plnění popsána níže u § 60.

**K § 45 (Způsobilost aktiva a dluhu k vykázání)**

Podmínkami pro způsobilost aktiva k vykázání jsou jeho spolehlivá ocenitelnost, pravděpodobnost vzniku budoucího ekonomického užitku a případné další podmínky stanovené účetním předpisem (např. speciální podmínky pro stálá nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností).

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

Z důvodu právní jistoty je dále doplněno, že pohledávka představující právo účetní jednotky na předmět vkladu není způsobilá k vykázání. Předmět vkladu se tak projeví v účetnictví nabyvatele až při jeho faktickém poskytnutí.

Způsobilost k vykázání odpovídá pojmu „recognition“ v IFRS.

**K § 46 (Vlastní kapitál)**

Definice vlastního kapitálu je formulována jako úhrnná účetní hodnota aktiv po odečtení úhrnné účetní hodnoty dluhů účetní jednotky. Jedná se o zbytkovou hodnotovou kategorii.

Prováděcí právní předpisy dále vymezí jednotlivé složky vlastního kapitálu, a to ve vazbě na jeho členění podle příčiny jeho vzniku a způsobu jeho užití. Vlastní kapitál se obvykle člení alespoň na základní resp. vložený kapitál a kumulované výsledky hospodaření.

**K § 47 (Podmíněné aktivum a podmíněný dluh)**

Podmíněnými aktivy jsou z pohledu výkaznictví nejistá aktiva, které nelze uznat jako aktiva a nejsou tedy vykazované v rozvaze. Zároveň však mají určitý význam pro pochopení ekonomické situace účetní jednotky, a proto se uvádí v příloze účetní závěrky. Podmíněné aktivum je tedy potenciální aktivum, jehož existence může být potvrzena pouze tím, že nastane nebo nenastane budoucí skutečnost, která je nezávislá na účetní jednotce, tzn., kterou účetní jednotka nemůže ovlivnit. Tato skutečnost může být na účetní jednotce nezávislá zcela nebo jen zčásti a může se jednat o jednu skutečnost, nebo více skutečností, které musí nastat kumulativně.

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

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

**K oddílu 2 - Vymezení vybraných aktiv a dluhů**

**K § 48 (Pohledávka)**

Odstavec 1 definuje pohledávku pro účely účetnictví jako aktivum, které představuje právo vůči druhé straně na to, aby něco dala nebo konala. Obdobně jako v případě dluhu se tedy musí rozlišovat pohledávka v obecném významu civilního práva a pohledávka pro účely účetnictví. Definice účetních pohledávek se opírají o ekonomický užitek (jsou aktivem). Pokud je obsahem závazku povinnost strpět nebo zdržet se, může to vést ke vzniku jiného aktiva než pohledávky (např. právo užívání cesty za protiplnění je klasifikováno jako nehmotné aktivum, nikoli jako pohledávka).

Odstavec 2 obsahuje výjimku ze vzniku pohledávky, přestože je naplněna její definice. Jedná se o obdobu § 44 odst. 2, který upravuje výjimku ze vzniku dluhu pro účely účetnictví. Pohledávka tedy nevzniká, pokud dosud nenastalo plnění, ke kterému je účetní jednotka povinna. Blíže je tato situace spolu se smlouvou o vzájemném plnění popsána dále v zákoně.

Odstavec 3 stanoví způsob vykázání zálohy na pořízení aktiva. Přestože má tato záloha formálně povahu pohledávky, z hlediska její podstaty má větší vypovídací schopnost, pokud je vykazována mezi aktivy, na jejichž pořízení byla poskytnuta. Účetní jednotka totiž nepředpokládá vrácení peněžních prostředků, ale poskytuje platbu předem na pořízení konkrétního aktiva.

**K § 49 (Právo užívání)**

Ustanovení § 49 upravuje právo užívání pro účetní jednotky, které v této oblasti nepostupují dle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví 16 - Leasingy. Tato úprava souvisí s cílem zachytit v účetnictví ekonomickou podstatu transakcí a jiných událostí oproti formálně právní podstatě. Skutečnost, že se právo užívání majetku, který účetní jednotce nepatří, vykazuje jako aktivum, je projevem definice aktiva. Jedná se totiž o ekonomický zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé transakce nebo jiné události pod kontrolou. Ekonomický užitek může účetní jednotce přinášet i majetek, který má v nájmu. Z definice aktiva pak vyplývá, že takovýto majetek (dále blíže definovaný) se vykazuje v rozvaze jako stálé hmotné aktivum.

Právem užívání se pro účely účetnictví rozumí úplatné právo užívat nebo požívat hmotné aktivum, které není majetkem účetní jednotky, po sjednanou dobu, je-li tato doba delší než jeden rok. Právem užívání tedy není např. nájem budovy sjednaný na dobu 12 měsíců.

Právo užívání je aktivem od okamžiku převzetí předmětu práva užívání a považuje se za hmotné aktivum. Z uvedeného mj. plyne, že účetní jednotka může skrze právo užívání nabýt jakékoli hmotné aktivum, které je způsobilé k vykázání. Předmětem práva užívání může tedy být i jiné právo užívání, nebo koupě hmotného aktiva s výhradou vlastnictví (obvykle koupě na splátky).

Dluh z pořízení práva užívání vzniká převzetím předmětu práva užívání. Dluh z pořízení práva užívání se oceňuje jako dluh z pořízení aktiva a nemá tedy samostatnou úpravu pro účely oceňování.

V odstavci 3 a 4 zákon přináší speciální definici práva užívání z finančního leasingu (resp. pohledávky z finančního leasingu) a to mj. z důvodu odlišného prvotního ocenění v okamžiku, kdy se toto právo užívání stane způsobilým k vykázání.

**K § 50 (Finanční nástroj)**

Zákon nově oproti stávající úpravě zavádí pojmy finanční nástroj a finanční aktivum, přičemž se definičně opírá o mezinárodní účetní standardy (IAS 32). S ohledem na různorodost použití emisních povolenek zákon nově stanovuje, že emisní povolenka, která není určena k užití účetní jednotkou, se pro účely účetnictví považuje za finanční nástroj.

**K § 51 (Derivát)**

Zákon nově oproti stávající úpravě definuje pro potřeby účetnictví pojem derivát, přičemž se definičně opírá o mezinárodní účetní standardy (IFRS 9).

**K § 52 (Kryptoaktivum)**

Ustanovení vymezuje pojem kryptoaktiva pro účetní účely s odkazem na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/1114 ze dne 31. května 2023 o trzích kryptoaktiv a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010 a (EU) č. 1095/2010 a směrnic 2013/36/EU a (EU) 2019/1937, v platném znění. Odlišně se upravuje zachycení kryptoaktiv, která mají svůj digitální obsah, od kterého se odvozuje jejich hodnota, a zachycení kryptoměn, která jsou fungibilními kryptoaktivy bez hodnototvorného digitálního obsahu.

**K § 53 (Peněžní ekvivalent)**

Nově zákon upravuje definici peněžních ekvivalentů pro potřeby účetnictví. Stávající definice byla obsažena v prováděcích předpisech.

**K § 54 (Rezerva)**

Rezerva je podmnožinou účetního dluhu. O rezervu se jedná v případě, kdy není jisté, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši dojde k úbytku zdroje ekonomického užitku potřebného ke splnění dluhu.

Zákon z rezerv vyjímá ty dluhy, u kterých jsou též okamžik a výše plnění nejisté, ale druhá strana závazkového vztahu je předem známá. Mezi tyto dluhy řadíme dluhy, jejichž výše je odhadnuta, nebo k úbytku ekonomického zdroje dojde až v budoucnu (současné účetní předpisy tyto popisují jako dohadné položky pasivní, případně výnosy a výdaje příštích období). Tyto též splňují definici účetního dluhu, od rezerv se však odlišují tím, že se vyznačují menší mírou nejistoty či neurčitosti ohledně výše budoucího úbytku zdroje ekonomického užitku nezbytného k vypořádání příslušné povinnosti, a na rozdíl u rezerv je u nich známa strana, vůči které účetní jednotce dluh vznikl. Tyto dluhy se vykazují jako součást obchodních a jiných závazků, zatímco rezervy se vykazují samostatně (viz obdobná úprava dle Mezinárodního účetního standardu 37).

Příkladem, kdy se nejedná o rezervy, mohou být dluhy z převzatých dodávek zboží nebo energií, dluhy z nevybrané dovolené (tj. kterou si zaměstnanec má právo vybrat v dalším účetním období nebo v případě odchodu nechat proplatit) nebo dluhy vůči zaměstnancům z bonusů (přitom se nehledí ani tak na právní nárokovost jako na nevyhnutelnost jejich výplaty – viz definice dluhu).

Stále však platí, že i rezerva je stávající dluh, nelze k ní tedy přistupovat jako k budoucímu nebo potenciálnímu dluhu. Vždy musí být zdůvodněny minulými událostmi a reálně hrozícími budoucími úbytky zdrojů ekonomického užitku.

**K oddílu 3 – Členění aktiv a dluhů**

**K § 55 (Stálé a oběžné aktivum)**

S ohledem na povahu užívání jednotlivých aktiv zákon nově zavádí pojmy stálá a oběžná aktiva. Tyto pojmy se dosud v účetních předpisech vyskytovaly převážně jen ve vazbě na účetní výkazy, zatímco v praxi se častěji používá členění na dlouhodobá a krátkodobá aktiva. Toto tradiční názvosloví však ne vždy vystihuje skutečný charakter užívání aktiv. Například zásoby může účetní jednotka držet i dlouhodobě, přesto však představují aktivum určené ke spotřebě či prodeji.

Kritériem pro rozlišení stálých a oběžných aktiv je především provozní cyklus účetní jednotky. Stálým aktivem je aktivum, které je svou povahou způsobilé přinášet účetní jednotce ekonomický užitek po více než jeden provozní cyklus. Naopak oběžná aktiva jsou určena k realizaci, spotřebě nebo prodeji v rámci jednoho provozního cyklu.

Definice stálých a oběžných aktiv vychází z mezinárodních účetních standardů, konkrétně z IAS 1 resp. IFRS 18, který upravuje klasifikaci na current a non-current assets.

**K § 56 (Stálé hmotné a nehmotné aktivum)**

Zákon dále vymezuje jednotlivé druhy stálých aktiv (hmotná, nehmotná a investiční). Hmotná a nehmotná stálá aktiva jsou určena k užívání účetní jednotkou, přičemž zákon stanoví, co se tímto užíváním rozumí. Nemovitosti určené k pronájmu zákon chápe jako zdroj pasivního ekonomického užitku a jsou proto klasifikovány jako investiční aktivum.

V návaznosti na použití pojmu nemovité aktivum zákon nově používá terminologii použitou v definici nemovité věci podle občanského zákoníku v § 498 odst. 1.

**K § 57 (Investiční aktivum)**

Oproti dosavadní úpravě zákon nově zavádí pojem investiční aktivum. Jedná se o aktiva, která účetní jednotka drží za účelem pasivního získávání ekonomického užitku, například prostřednictvím jejich pronájmu, jedná-li se o nemovitá aktiva, nebo zhodnocením jejich reálné hodnoty. Tato aktiva se oceňují reálnou hodnotou, je-li to s ohledem na dostupnost a spolehlivost informací o reálné hodnotě možné.

**K § 58 (Dlouhodobý a krátkodobý dluh)**

Zákon pro účely účetnictví definuje pojem dluh v § 44. Pro účely účetnictví se dluh považuje za krátkodobý, pokud je splatný nebo může být věřitelem vyžádán do 12 měsíců, případně pokud je určen k obchodování; ostatní dluhy jsou dlouhodobé. Možnost refinancování po rozvahovém dni se při posouzení splatnosti nebere v úvahu, naopak smluvní právo účetní jednotky odložit splatnost nad 12 měsíců vede k zařazení dluhu mezi dlouhodobé.

**K dílu 3 – Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční výkonnosti**

**K § 59 (Výnos a náklad)**

Ustanovení § 59 vymezuje prvky účetního výkazu vztahujícího se k finanční výkonnosti, tedy výkazu výsledku hospodaření, a sice výnos a náklad. Definice vycházejí z IFRS (Koncepčního rámce).

Výnos představuje změnu finanční situace účetní jednotky, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu. Zvýšení vlastního kapitálu může být buď přírůstkem aktiv, nebo snížením dluhů. Z definice vyplývá, že zákon považuje za výnos i zvýšení fondu z přecenění ve vazbě na zvýšení hodnoty přeceňovaného aktiva (např. v důsledku aplikace přeceňování stálých hmotných aktiv). Jedná se o obdobu přístupu mezinárodních účetních standardů, které pracuji s tzv. other comprehensive income (OCI) (ostatní úplný výsledek hospodaření), který obsahuje i výnosy (revenues, gains) a náklady (expenses, losses), které mají teprve býti realizovány ve výsledku hospodaření za účetní období.

Výnosem není každé zvýšení vlastního kapitálu. Výnosem nejsou transakce s vlastníky, tedy osobami s podílem na vlastním kapitálu účetní jednotky nebo osobami v obdobném postavení, jde tedy např. o vklad společníka do obchodní společnosti, ale také o svěření majetku zřizovatele příspěvkové organizaci nebo vyčlenění majetku zakladatele do svěřenského fondu, kdy zřizovatel a zakladatel nemají podíl na vlastním kapitálu.

Výnosem také není korekce dosavadního nákladu (např. následně obdržená sleva odebrané služby); při této transakci dochází ke zpřesnění/úpravě nákladu, nikoli ke vzniku výnosu.

Nejtypičtěji (ale nikoli výhradně) výnos vzniká v souvislosti s hospodářskou činností účetní jednotky jako náhrada za prodané výrobky, zboží nebo provedené služby. Sleva z pořízené služby (sdělená např. dobropisem) a s ní související snížení dluhů je však korekcí původního nákladu (původně zaznamenaný náklad nenastal), nejedná se o výnos.

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

Náklad představuje změnu ve finanční situaci účetní jednotky, při které dochází ke snížení vlastního kapitálu. K výkladu definice platí to samé, jak bylo uvedeno u výnosu, akorát opačně. V případech transakcí s vlastníky nebo obdobného plnění, které nejsou považovány za náklady, se jedná např. o výplatu dividend nebo snižování základního kapitálu. Sleva z prodeje není nákladem ale korekcí výnosu generovaného účetní jednotkou.

**K § 60 (Způsobilost výnosu a nákladu k vykázání)**

Ustanovení upravuje provázanost rozvahy a výkazu výsledku hospodaření, kdy způsobilost výnosu či nákladu k vykázání je odrazem okamžiku, kdy se aktivum nebo dluh stávají nebo naopak přestávají být způsobilými k vykázání, potažmo kdy se mění účetní hodnota aktiva nebo dluhu. Z ustanovení tedy vyplývá, že vznik výnosu je spojen s růstem hodnoty aktiv nebo poklesem hodnoty dluhů, zatímco vznik nákladu je spojen s poklesem hodnoty aktiv nebo růstem hodnoty dluhů. Tyto vazby jsou patrné rovněž z § 59, který obsahuje definice výnosu a nákladu.

Jako příklad lze uvést situaci prodeje zboží, kdy datem předání zboží zákazníkovi (tj. okamžik splnění smlouvy účetní jednotkou) vzniká účetní jednotce nárok na peníze. V důsledku této transakce – prodeje a předání zboží zákazníkovi – vzniká aktivum (pohledávka), které lze za předpokladu splnění podmínek v § 45 odst. 1 považovat za způsobilé k vykázání. Jelikož se

v tomto případě aktivum stává způsobilým k vykázání při jeho vzniku, stává se současně i výnos z prodeje zboží způsobilým k vykázání k témuž okamžiku. Při této transakci účetní jednotka zároveň přichází o zboží, respektive zboží již nadále nemá pod kontrolou (viz § 43 odst. 3) a toto aktivum přestává být ve stejném okamžiku způsobilým k vykázání. V tomto okamžiku se stává způsobilým k vykázání náklad z titulu prodaného zboží.

V odstavci 3 je dále akcentována vazba okamžiku, kdy se výnos stává způsobilým k vykázání, na plnění smlouvy. Smlouvou o vzájemném plnění se zde rozumí typ smlouvy, ve které se dvě strany vzájemně zavazují k plnění – např. jedna strana se zavazuje poskytnout službu nebo dodat zboží, přičemž druhá strana se zavazuje za tuto službu nebo toto zboží zaplatit.

V odstavci 3 je také explicitně zmíněno, že by měla být u těchto smluv posouzena kontrola nad aktivem, s nímž výnos souvisí. Tento doplněk se použije zejména v situacích, kdy bude docházet k postupnému plnění smlouvy.

Odstavec 4 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, ve které bude problematika stanovení okamžiku realizace výnosu a jeho výše podrobněji upravena. Nastavení podmínek pro uznání výnosu v rámci těchto smluv je důležité např. v situacích, kdy dochází k částečným plněním, respektive kdy míra dosavadního plnění je složitě určitelná.

**K § 61 (Výnos, náklad a výsledek hospodaření za účetní období)**

Výsledek hospodaření za účetní období je rozdíl výnosů a nákladů ovlivňujících výsledek hospodaření za účetní období. Z definice výsledku hospodaření za účetní období plyne, že zákon za výnosy a náklady považuje i jiné změny vlastního kapitálu (s výjimkou transakcí s vlastníky), které tak považuje za výnosy a náklady neovlivňující (v daném období) výsledek hospodaření za účetní období. Jedná se o výnosy a náklady vykazované přímo do vlastního kapitálu mimo výsledek hospodaření (tedy do fondu).

Výsledek hospodaření za účetní období slouží k hodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky a představuje čisté zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu v důsledku vlastní činnosti za dané účetní období.

Výnos nebo náklad, který nebyl vyloučen z výsledku hospodaření za účetní období, ovlivní výsledek hospodaření za účetní období, ve kterém se staly způsobilými k vykázání (viz § 60).

Vyloučit výnosy a náklady z výsledku hospodaření za účetní období může účetní předpis buď trvale, nebo přechodně. Toto vyloučení může být provedeno zákonem i prováděcím předpisem.

V odst. 4 se pro zjednodušení textu účetních i daňových předpisů normuje, že použití pouhého pojmu „výnos“ nebo „náklad“ znamená výnos nebo náklad ovlivňující výsledek hospodaření. Toto zjednodušení je však potřeba vždy vnímat v kontextu daného ustanovení. Např. ustanovení upravující vylučování výnosů a nákladů do fondu z přecenění zjevně pracují s veškerými výnosy a náklady (tedy i mimo výsledek hospodaření), protože tato ustanovení sama příslušné vylučování normují. O který výnos nebo náklad jde, právní předpis může normovat i implicitně, tj. tak, že to zjevně vyplývá z kontextu.

**K dílu 4 – Prvky účetní závěrky některých účetních jednotek**

**K § 62 (Prvky účetní závěrky neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru)**

Ustanovení § 62 obsahuje speciální pravidla týkající se prvků účetních výkazů pro neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru.

Vzhledem ke skutečnosti, že účetní jednotky mohou vykonávat i jinou než podnikatelskou činnost (tedy činnost za účelem dosahování zisku, viz definice podnikání v § 420 občanského

zákoníku), rozšiřuje se definice aktiva pro případy, kdy je vykonávána tato jiná činnost. V tom případě se za ekonomický užitek považuje i naplňování účelu dané činnosti, to znamená, že aktivem je v takovém případě i existující ekonomický zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé skutečnosti pod svou kontrolou a který jí přispívá k naplňování účelu dané nepodnikatelské činnosti.

Obdobně je nutné upravit i definici dluhu u neziskových účetních jednotek. Dluhem podle této definice není povinnost použít aktiva určeným způsobem s výjimkou případů, kdy účetní jednotka tomuto způsobu použití aktiva není schopna dostát nebo tak nehodlá učinit a plynula by ji z toho povinnost poskytnuté prostředky navrátit nebo jiné právní důsledky, které by zapříčinily snížení ekonomického užitku. Určeným způsobem se rozumí způsob, který byl stanoven a předem určen v souvislosti se samostatným účelem existence dané účetní jednotky.

Pokud by toto pravidlo nebylo zakotveno, hrozilo by, že většina neziskových účetních jednotek by vykazovala předlužení a záporný vlastní kapitál, které by však neodpovídaly jejich skutečné finanční situaci. Například povinnosti spojené s prostředky získanými z veřejné sbírky nebo z účelových darů by mohly být vnímány jako položky splňující definici dluhu. Nicméně povinnost použít získané prostředky určeným způsobem nelze chápat jako „vypůjčené či dlužené prostředky“, ledaže by účetní jednotka nebyla schopna nebo nehodlala daný způsob nakládání s prostředky dodržet. Díky této úpravě bude možné zdroje pocházející např. z fundraisingu vykazovat v rámci vlastního kapitálu (stejně, jako je tomu ve většině případů i dnes), a nikoli dluhů, což lépe odpovídá jejich podstatě.

Za výnos ovlivňující výsledek hospodaření za účetní období se nepovažuje přijetí aktiva, které je určeno k vytvoření vlastního kapitálu účetní jednotky, jehož zachování se od účetní jednotky důvodně očekává. Má-li například účetní jednotka dbát na správu svěřené nemovitosti, umělecké sbírky aj., pak nabytí těchto aktiv je nutné považovat za získání zdroje, který se nemá spotřebovat (projev nákladů), ale zachovat. Naopak za výnos lze považovat získání aktiv, které slouží ke spotřebě a dříve či později se tak projeví jako snížení kapitálu účetní jednotky skrze náklady ovlivňující výsledek hospodaření. Návazně je stanoveno i pravidlo týkající se definice výnosu z přijetí aktiva. V případě neziskových účetních jednotek výnosem není získávání zdrojů (fundraising), které s sebou nese povinnost v budoucnu splnit podmínky, které jsou součástí tohoto způsobu financování. Např. veřejná sbírka povede ke zvýšení vlastního kapitálu, ale zároveň nepůjde o výnos ovlivňující současný výsledek hospodaření, což je v souladu se zásadou akruálnosti. Výnosem se stane, až dojde k realizaci cíle veřejné sbírky (tj. když zanikne povinnost, která původně však nebyla vykázána jako dluh, a splní podmínku pro použití získaných zdrojů). To platí i v případě, kdy dojde pouze k dílčímu splnění této povinnosti, tj. vzniká výnos odpovídající výši tohoto dílčího zániku této povinnosti, tedy toho, jak byl realizován cíl příjemcem. Tím např. není pouhé nabytí dlouhodobého aktiva, ale až jeho užívání pro stanovený cíl, tedy po celou dobu jeho užívání pro stanovený cíl. Pojmem „splnění“ se tedy nemyslí právní/smluvní splnění ve smyslu vyúčtování daru, dotace či vkladu. Obdobně se postupuje i v případě vykázání výnosu u účetních jednotek veřejného sektoru, nicméně tyto účetní jednotky, nabydou-li aktiva, se kterými je spojeno splnění určitých podmínek, vykážou dluh, který je rozpouštěn do výnosů k okamžiku, kdy přestane být způsobilý k vykázání.

**K § 63 (Prvky účetní závěrky fyzické osoby jako účetní jednotky)**

Ustanovení § 63 vymezuje prvky účetní závěrky fyzických osob. Tyto účetní jednotky účtují pouze o své podnikatelské činnosti, či o pronájmu, resp. o činnosti související s kandidaturou, nikoli o veškeré své činnosti.

Pokud má fyzická osoba více podnikatelských činností, může se rozhodnout, že bude účetní jednotkou ve vztahu ke všem z nich, nebo pouze k některým, jak je uvedeno v § 5 odst. 5. Tato

možnost neplatí pro pronájem. V případě pronájmu se fyzická osoba musí rozhodnout, zda do účetnictví zahrne veškerou svou činnost související s pronájmem, nebo žádnou. Možnost volby podnikatelské činnosti, o které fyzická osoba účtuje, souvisí s tím, že už to, zda se stane účetní jednotkou, je na dobrovolném rozhodnutí fyzické osoby, toto rozhodnutí tedy potom může činit jednotlivě vůči každé své podnikatelské činnosti. Prvky účetních výkazů takové účetní jednotky se potom vztahují pouze k těm činnostem, ve vztahu k nimž je účetní jednotkou.

**K části třetí – Účetní závěrka**

**K hlavě I – Zásady pro sestavení účetní závěrky**

**K dílu 1 - Zásada věrného a poctivého zobrazení**

**K § 64 (Věrné a poctivé zobrazení)**

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

To, zda se naplnění daného požadavku věrného a poctivého zobrazení zkoumá ve vztahu k účetní jednotce, nebo ve vztahu ke konsolidačnímu celku, vyplývá z druhu účetní závěrky, kdy § 91 stanoví, že v případě individuální účetní závěrky ji sestavuje účetní jednotka sama za sebe (tj. požadavek věrného a poctivého zobrazení se aplikuje na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky), zatímco v případě konsolidované účetní závěrky z § 103 plyne, že tato účetní závěrka, kterou má povinnost sestavit a zveřejnit mateřská účetní jednotka (viz § 12), se sestavuje za konsolidační celek (tj. požadavek věrného a poctivého zobrazení se zde aplikuje na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné vykazované změny finanční situace konsolidačního celku). Takto je nutné vykládat jednotlivá ustanovení, která obecně hovoří o účetní závěrce a požadavku věrného a poctivého zobrazení.

Druhý odstavec vymezuje nezbytné předpoklady věrného a poctivého zobrazení. Základním předpokladem věrného a poctivého zobrazení je věrné zobrazení transakcí a jiných událostí, čímž je zajištěna provázanost s kvalitativními požadavky na účetní informace (viz § 37). Druhým nezbytným požadavkem je vykázání transakcí a jiných událostí v souladu s definicemi prvků účetní závěrky a jejich způsobilostí k vykázání.

**K § 65 (Naplnění věrného a poctivého zobrazení)**

Ustanovení § 65 stanoví způsob, jakým musí účetní jednotka postupovat, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. Aby bylo dosaženo věrného a poctivého zobrazení, musí účetní závěrka být sestavena za použití účetních metod daných účetními předpisy a tyto metody musí být popsány v příloze účetních výkazů. Použití účetních metod musí být správné a v souladu s účetními předpisy a současně musí být použita vhodná účetní metoda, pro jejíž volbu stanoví účetní předpis podrobnější pravidla.

Odstavce 2 a 3 stanoví postup, jakým účetní jednotka naplní požadavek věrného a poctivého zobrazení. Jedná se o hierarchický postup, kdy by primárním prostředkem, jak dosáhnout naplnění tohoto požadavku, měl být postup podle účetních předpisů, ke kterému je účetní jednotka povinna. Můžou však nastat situace, kdy tento postup nepostačuje k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, pak je účetní jednotka povinna postupovat podle

odstavce 2. Ve výjimečných případech může postup podle účetních předpisů být s tímto požadavkem v rozporu, pak je účetní jednotka povinna postupovat podle odstavce 3.

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

**K dílu 2 – Ostatní zásady pro sestavení účetní závěrky**

**K § 66 (Předpoklad trvání účetní jednotky)**

Pro hodnotové vyjádření okamžitého stavu finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky má zcela zásadní význam předpoklad, že činnosti účetní jednotky budou tak jako v přítomnosti dále uskutečňovány i v dohledné budoucnosti. Zamítnutí tohoto předpokladu by mělo za následek odlišný hodnotový obraz účetní jednotky – např. u dlouhodobého aktiva, kdy účetní vyjádření nakoupeného automobilu jeho pořizovacím výdajem, který se cestou postupných odpisů promítá v budoucích výsledcích hospodaření, ztrácí smysl po opuštění tohoto předpokladu.

Odstavec 1 ve spojení s odstavcem 2 stanoví povinnost účetní jednotky při sestavení účetní závěrky vyhodnotit, zda bude nadále zachována její činnost a existence. Pokud nenastala skutečnost, která by ji v její činnosti omezovala nebo jí zabraňovala tuto činnost vykonávat, ani nevyhodnotí, že taková skutečnost nastane v dohledné budoucnosti (tzn., že účetní jednotka nebude v budoucnu např. zlikvidována či její existence nebude ohrožena z důvodu nepříznivé finanční situace), sestavuje účetní závěrku tak, jako by její činnost byla bez omezení nadále zachována. V případě, že dojde k závěru, že taková skutečnost nastala nebo nastane, přizpůsobí tomu volbu účetních metod (především oceňování) a sestaví účetní závěrku tak, aby podávala věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace. V příloze účetní závěrky pak musí účetní jednotka informovat externí uživatele o nenaplnění tohoto předpokladu a podat podrobnější informaci o zvolených účetních metodách tak, aby externí uživatel mohl správně porozumět informacím, které jsou v účetní závěrce prezentovány.

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

Odstavec 4 upravuje situaci, kdy ohledně pokračování činnosti účetní jednotky existuje v rámci dohledné budoucnosti významná nejistota. V takovém případě je účetní jednotka pro účely věrného a poctivého zobrazení povinna uvést v příloze účetní závěrky informaci o této nejistotě a o riziku vzniku skutečnosti, která by jí mohla v pokračování činnosti zabránit.

Odstavec 5 vymezuje pro účely účetnictví časový horizont dohledné budoucnosti, v jehož rámci je budoucí činnost účetní jednotky posuzována. Navrhované ustanovení vychází z ustálené praxe rozšířené v jiných státech a stanoví, že se jedná o časový úsek, pro který jsou dostupné informace týkající se budoucí činnosti účetní jednotky. Může se tedy jednat o různě dlouhá časová období, vždy však nejméně 12 měsíců ode dne, ke kterému účetní jednotka sestavuje účetní závěrku.

**K § 67 (Akruálnost)**

V ustanovení § 67 je zakotvena zásada akruálnosti účetnictví. Transakcemi a jinými událostmi, kterých se tento koncept týká, jsou transakce a jiné události, které mají dopad na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky; přitom transakcemi se mají na mysli události, ve kterých je účetní jednotka aktivním účastníkem (např. nákupy, prodeje), jiné události mají dopad na účetní jednotku obvykle bez jejího popudu (např. změny v poptávce, úpadek obchodního partnera nebo pohyb měnových kurzů). Dopady těchto transakcí a jiných událostí jsou zobrazovány v účetní závěrce sestavované za účetní období, ve kterém tyto dopady nastaly. To znamená, že budou vykázány za účetní období, se kterým souvisí, a nikoliv v okamžiku, kdy např. dojde k uskutečnění souvisejících peněžních toků (odstavec 1 písm. a)) nebo kdy se účetní jednotka o účetním případů dozví, popř. mohla dozvědět (odstavec 1 písm. b)). Naplnění kritéria stanoveného v písmeni b) je současně nutné vykládat a aplikovat v kontextu změn účetních metod, účetních odhadů a oprav chyb. Na okamžik vykázání dále nemá vliv ani to, zda je výše zobrazovaného dopadu účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost konečná (odstavec 1 písm. c)), či je pouze odhadována (odstavec 1 písm. d)). V případě mezitímní účetní závěrky je nutno pojem „účetní období“ vykládat přiměřeně jako část účetního období, za které se tato účetní závěrka sestavuje. Zohledněním účetních odhadů v rámci vymezení zásady akruálnosti dochází k odstranění jednoho z významných nedostatků současného zákona, který jejich existenci opomíjel, přestože účetní odhady představují nezbytnou součást akruálního účetnictví. Důsledkem užívání zásady akruálnosti je zjišťování výsledku hospodaření účetní jednotky jako rozdílu mezi výnosy a náklady, které se nutně nemusí shodovat (a obvykle neshodují) s přírůstkem a odtokem peněžních prostředků (příjmů a výdajů). Účetní jednotka tedy účtuje o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků, které s náklady a výnosy souvisí.

Oproti současnému zákonu je akruálnost transakcí a jiných událostí podepřena i vymezením prvků účetní závěrky a způsobilostí k jejich vykázání. Např. výnos se stane způsobilým k vykázání v okamžiku, kdy se související aktivum stane způsobilým k vykázání (nebo související dluh přestane být způsobilý k vykázání). K naplnění zásady akruálnosti dochází spolu se splněním definice aktiva a způsobilosti k vykázání. Vykáže-li například účetní jednotka pohledávku (a související výnos) z titulu prodeje zboží, nemůže tak učinit dříve, než dojde k získání kontroly nad pohledávkou. Zásada akruálnosti je sice zakotvena v dílu upravujícím ostatní zásady, ale jedná se spíše o důsledek samotného vymezení prvků účetní závěrky. Zásada akruálnosti je pevně spjata s požadavky na vykazování prvků účetních výkazů, a s pojetím finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky.

**K § 68 (Významnost)**

Smyslem zásady významnosti je nevyžadování použití předepsané účetní metody v případě, že se jedná o náročnou (a tedy neúměrně nákladnou) metodu zobrazení dané transakce nebo jiné události v porovnání s tím, jak nevýznamnou účetní informaci by takový postup přinesl. Příkladem může být například skutečnost, že některé položky se při respektování zásady významnosti zařazují mezi stálá aktiva od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Zásada významnosti tedy umožňuje účetní jednotce nepoužít účetní metodu vyžadovanou tímto zákonem, pokud by její použití vedlo k poskytnutí nevýznamné účetní informace a zároveň by náklady na vykázání této informace byly zjevně nepřiměřeně vysoké vzhledem k přínosům pro externího uživatele. Zároveň ale platí, že účetní metody dané účetními předpisy se mají použít vždy, i v nevýznamných případech, pokud to účetní jednotku nestojí nepřiměřené náklady. Aplikace této zásady v konkrétním případě je dále podmíněna tím, že její použití účetní předpis předjímá a stanoví pro daný případ náhradní zjednodušený postup.

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

Ustanovení odstavce 3 a 4 zpřesňují podmínky pro určení hranice významnosti u účetních jednotek veřejného sektoru, a to na rozdíl od stávající obecné úpravy vycházející částečně ze zákona a částečně z ČÚS č. 701, která ve značné míře ponechávala úvahu o hranici významnosti na úsudku vybrané účetní jednotky. Ministerstvo financí je zmocněno stanovit vyhláškou případy, kdy bude moci účetní jednotka veřejného sektoru použít alternativní, zjednodušeně řečeno jednodušší a méně pracnou, účetní metodu. V případech identifikovaných Ministerstvem financí pak mohou být vyhláškou stanoveny podmínky, v jejichž rámci bude mít účetní jednotka veřejného sektoru možnost nastavit pro tyto typy účetních případů hranici významnosti svým vnitřním předpisem. Vnitřní předpis účetní jednotky veřejného sektoru tedy bude moci upravit hranici významnosti v jejích podmínkách výhradně v případech, ve kterých to výslovně dovolí prováděcí právní předpis.

**K § 69 (Zákaz kompenzace)**

V ustanovení odstavce 1 je zakotvena zásada, podle které je účetní jednotka povinna vykázat jednotlivé položky účetních výkazů samostatně, aniž by tedy vzájemně kompenzovala zejména aktiva a dluhy nebo náklady a výnosy. To však neplatí v situacích, kdy vzájemně kompenzované vykázání položek výkazů odráží ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti; v příloze účetních výkazů ale v takovém případě účetní jednotka uvede výši položek před vzájemnou kompenzací, je-li taková informace relevantní.

**K § 70 (Bilanční kontinuita)**

Ustanovení § 70 stanoví povinnost účetní jednotky postupovat v souladu se zásadou bilanční kontinuity, podle které musí účetní závěrka transparentně navazovat na účetní závěrku, kterou účetní jednotka sestavila za bezprostředně předcházející účetní období. Dochází k rozdílné textaci této zásady oproti dnešnímu § 19 odst. 4. Jeho obsahem je základní požadavek, že počáteční zůstatky rozvahových účtů, jimiž se otevírá účetní období, navazují na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo. To však neplatí absolutně. Příkladem jsou konečné zůstatky uvedené v konečné rozvaze sestavené před rozhodným dnem přeměny účetní jednotky kryjícím se s prvním dnem účetního období, které neodpovídají počátečním zůstatkům zahajovací rozvahy nově vzniklé či pokračující účetní jednotky.

**K hlavě II – Účetní metoda a účetní odhad**

**K dílu 1 – Vymezení a použití účetní metody a účetního odhadu**

**K § 71 (Vymezení účetní metody)**

Odstavec 1 definuje pojem účetní metoda, kterým se rozumí postup k zobrazení dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost nebo na jiné vykazované změny finanční situace v účetní závěrce, ať již je tento postup, který účetní jednotka za tímto účelem použila, stanovený účetním předpisem, či nikoliv. Dané v sobě zahrnuje zejména

kritéria pro vykázání prvků účetních výkazů, jejich prvotní a následné ocenění, způsob jejich vykázání a uvádění informací o nich v příloze účetních výkazů, viz věta druhá. Oproti současnému zákonu tak dochází k přesnějšímu vymezení účetní metody, kdy dosud byl za účetní metodu považován pouze postup stanovený účetními předpisy, nicméně nově je nutné za účetní metodu považovat i jiný postup vedoucí k zobrazení dopadu transakce nebo jiné události v účetní závěrce, který účetní jednotka použila, přestože ho účetní předpis neupravuje.

**K § 72 (Stálost účetních metod)**

V odstavci 1 tohoto ustanovení je zakotven požadavek na účetní jednotku, aby neměnila použité účetní metody (například způsoby oceňování, odpisování a postupy tvorby a použití rezerv) ani uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů mezi jednotlivými účetními obdobími a v případě účetních metod ani v průběhu účetního období. Účetní jednotka se může odchýlit od tohoto požadavku ve vymezených případech.

Odstavec 2 se vztahuje pouze na uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů, které lze podle tohoto ustanovení změnit při změně charakteru činnosti účetní jednotky, ke kterému dochází např. při přechodu účetní jednotky z jednoho sektoru podnikání do jiného, kdy bude např. rozvaha vyžadovat odlišné členění. Musí se přitom jednat o skutečnou změnu předmětu činnosti účetní jednotky, nejen změnu formálního označení této činnosti. Tuto změnu je možné provést při sestavení účetní závěrky. O změně účetní metody nebo uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů účetní jednotka musí informovat v příloze účetních výkazů (viz odstavec 3).

**K § 73 (Použití účetní metody)**

Volba účetní metody navazuje na vyhodnocení ekonomické podstaty transakce nebo jiné události (tj. přednosti obsahu nad formou). Jako příklad lze uvést situaci nákupu budovy za účelem dalšího prodeje. Pokud by účetní jednotka u budovy použila postupy pro ocenění a vykázání stálých hmotných aktiv namísto postupů pro zásoby, neodpovídala by taková metoda tomu, co se ve skutečnosti stalo. Zároveň účetní jednotka je povinna posuzovat související transakce nebo jiné události dle jejich společného účelu a v jejich vzájemné souvislosti. Tyto odstavce se tudíž vztahují na situace, kdy by mohlo vědomě i nevědomě docházet ze strany účetních jednotek k zastření ekonomické podstaty transakcí vlivem volby konkrétní formy smlouvy či kombinace smluv.

**K § 74 (Analogie účetní metody)**

V případech, ve kterých není pro zobrazení dopadu konkrétní transakce nebo jiné události účetní metoda účetními předpisy upravena, je účetní jednotka povinna postupovat podle účetní metody stanovené pro srovnatelnou transakci nebo jinou událost, resp. pro transakci nebo jinou událost s obdobnou ekonomickou podstatou; toto ustanovení je další projekcí zásady přednosti ekonomické podstaty transakce nebo jiné události nad její formou.

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

**K § 75 (Neproveditelnost účetní metody)**

Ustanovení upravuje situace, kdy je možné nepoužít účetní metodu vyžadovanou tímto zákonem, a to za podmínky, že její použití by bylo prakticky neproveditelné (viz odst. 2). V tomto případě jde především o to, že použití účetní metody zabraňují objektivní okolnosti (např. výpočet goodwillu 20 let po nabytí dceřiné společnosti). Tato možnost nepoužití účetní metody je však vázána na povolení stanovené vyhláškou. Pokud účetní jednotka postupuje podle odstavce 1 věty první, musí svůj postup popsat v příloze účetních výkazů.

**K § 76 (Účetní odhad)**

Účetními odhady se rozumí údaje uváděné v účetní závěrce, které v důsledku nejistoty, která je přirozenou součástí podnikatelského prostředí, nelze přesně stanovit, a proto jejich výše může být pouze odhadnuta. Při tomto odhadu se vychází z nejlepších informací, které má účetní jednotka k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky. Účetní odhad není účetní metodou, změna odhadu tak není změnou účetní metody.

Změna odhadu je důsledkem nových informací či nového vývoje. Pokud při stanovení odhadu byly informace, které byly k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky, použity správně, pozdější změna odhadu není opravou chyby. Účetními odhady jsou ovlivněny zejména transakce a jiné události vedoucí k vykázání znehodnocení aktiv, rezerv, dohadných položek či reálných hodnot aktiv a dluhů nebo způsob či doba odpisování aktiv nebo jejich zbytková hodnota.

Za odhad se považuje i klasifikace prvku účetní závěrky, tj. zda se jedná o stálé, či oběžné aktivum, dluh, či vlastní kapitál.

**K dílu 2 – Změna účetní metody a účetního odhadu, oprava chyby a následné události**

**K § 77 (Změna účetní metody a oprava chyby)**

Odstavec 1 stanoví postup pro případy, kdy dojde ke zjištění chyby v účetní závěrce sestavené za přecházející účetní období, změně účetní metody nebo změně uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů, v důsledku čehož je nezbytné upravit aktuálně sestavovanou účetní závěrku tak, jako by účetní závěrka za předcházející účetní období tuto chybu neobsahovala nebo jako by nová účetní metoda nebo uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů byly použity i v předcházejících účetních obdobích; jde tedy o tzv. retrospektivní zohlednění – viz odstavec 2. Účetní jednotka je povinna tuto retrospektivní úpravu provést v účetní závěrce, kterou sestavuje za účetní období, ve kterém takovou chybu zjistila (nejde-li o následnou událost) nebo ve kterém došlo ke změně metody. Změna metody může nastat z důvodu změny právního předpisu, či na základě rozhodnutí účetní jednotky. Změny právních předpisů jsou obecně doprovázeny přechodnými ustanoveními, která upravují vztah nové právní úpravy k dosavadní právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým (přitom i v případě změny zákona může metodu aplikace nové účetní metody určit vyhláška – viz odstavec 4). Tuto roli však v případě změny účetních předpisů do značné míry zastupuje změna účetní metody. Změnou metody se rozumí, když účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud. Změna metody nevyplývá z nových informací či z nového skutečného stavu; účetní jednotka pouze v důsledku změny účetních předpisů nebo vlastní metodiky zachycuje ekonomickou realitu jiným způsobem. Ke změně účetní metody na základě vlastního rozhodnutí účetní jednotka přistupuje pouze v případě, že po změně metody dojde ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Společně s provedenými úpravami účetní závěrky účetní jednotka tyto úpravy popíše, vysvětlí důvody pro jejich provedení a popíše jejich dopad na sestavovanou účetní závěrku v její příloze. Účetní závěrky sestavené za předešlá účetní období však neupravuje.

Na retrospektivní úpravy účetní závěrky se vztahuje též obecně platný požadavek srovnatelnosti, který je zakotven v § 41, jako jeden z kvalitativních požadavků kladených na účetní informace. I v případě retrospektivních úprav provedených na základě tohoto ustanovení musí být účetní informace obsažené v účetní závěrce nadále srovnatelné. Na základě tohoto požadavku je proto nutná nejen samotná úprava aktuálně sestavovaných výkazů, ale též poskytnutí vysvětlení těchto úprav a jejich dopadů v příloze k výkazům.

Odstavec 3 definuje, co se rozumí chybou pro účely účetnictví. Chyba nastane, pokud účetní závěrka buď neposkytuje účetní informaci, kterou poskytovat má, nebo poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace.

Odstavec 5 zmocňuje Ministerstvo financí stanovit vyhláškou podrobnosti postupu podle odstavce 1. Účetní jednotka tedy bude postupovat podle odstavce 1, tj. retrospektivně, a vyhláška určí podrobnosti, jak se opravy provedou na jednotlivých položkách se srovnávacími údaji apod.

Odstavec 6 v návaznosti na odstavec 4 současně stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí vydat vyhlášku, která může stanovit odlišný postup v případech, kdy je změna účetních metod vyvolaná změnou účetních předpisů (tedy i zákonem), a náklady nezbytné pro postup dle odstavce 1 by nebyly přiměřené přínosu tohoto postupu pro externího uživatele. To například znamená, že účetní jednotka buď nebude muset postupovat retrospektivně vůbec, nebo bude postupovat retrospektivně pouze částečně.

**K § 78 (Změna účetního odhadu)**

Změna odhadu je ovlivněna aktuálními informacemi, které má účetní jednotka k dispozici. Nejedná se o opravu chyby, a to za předpokladu, že při stanovení odhadu byly informace, které byly účetní jednotce k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky, použity správně. Změna odhadu představuje situaci, kdy účetní jednotka dodatečně zjistila nové skutečnosti, které jí dříve nebyly známy, ale zároveň je zjistí příliš pozdě na to, aby je zohlednila jako následné události (viz § 79).

Dosavadní zákon o účetnictví úpravu účetního odhadu a jeho změny výslovně neobsahoval, bylo možné vycházet jen z obecně formulovaného § 3 odst. 1.

**K § 79 (Následné události)**

Při sestavování účetní závěrky je nutné se zabývat všemi informacemi, které má účetní jednotka k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky. Stav položek účetních výkazů k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, zohledňuje též informace získané mezi tímto okamžikem a okamžikem sestavení této účetní závěrky, včetně takových, které vyplynou z událostí, jež nastaly teprve až po okamžiku, ke kterému se tato účetní závěrka sestavuje. Není přitom rozhodné, zda tyto informace vyznívají pro účetní jednotku pozitivně, nebo negativně.

Specifickou následnou událostí je zápis převodu nemovitosti do katastru nebo zápis přeměny do obchodního rejstříku. Z výzkumu realizovaných přeměn[16] vyplývá, že většina přeměn nabude právních účinků do 3 měsíců od schválení projektu přeměny. Na rozdíl od dosavadního zákona se tedy upouští od prodlužování účetních období (pro jejich nesrovnatelnost) a tato problematika se řeší za využití následných událostí. K zaúčtování přeměny, která není zapsána v témže účetním období, ve kterém nastal rozhodný den, tak postačuje „potvrzující“ zapsání

[16] POSPÍŠIL J., LUKEŠ J., SKÁLOVÁ J. Výstupy výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze *Empirická analýza účetního řešení podnikových kombinací a dopad na vypovídací schopnost účetních závěrek nástupnických společností*, který je registrován u Interní grantové agentury VŠE v Praze pod číslem F1/41/2021.

v následujícím účetním období. Skutečnost, že nezapsaná přeměna již nebude prodlužovat účetní období, přispívá ke zjednodušení přípravy a realizace přeměn a zároveň snižuje administrativní a časovou zátěž, která v závěru roku dopadala na zúčastněné subjekty při snaze dokončit realizaci přeměny.

Události, které nastaly mezi okamžikem, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a okamžikem sestavení této závěrky, ze kterých nevyplývají informace o stavu položek účetních výkazů k rozvahovému dni, se při sestavování účetní závěrky nezohledňují v příslušných účetních výkazech. Pokud by však tyto události byly významné, účetní jednotka popíše povahu a dopad těchto „neupravujících“ událostí v příloze účetních výkazů.

**K hlavě III – Obsah, struktura a podoba účetní závěrky**

**K § 80 (Vymezení účetní závěrky)**

Odstavec 1 se neliší od dosavadního § 18 odst. 1 zákona o účetnictví a obecně upravuje, že účetní závěrku tvoří účetní výkazy a příloha účetních výkazů, která je jako nedílná součást účetní závěrky zdrojem vysvětlení a doplnění účetních informací poskytovaných účetními výkazy takovým způsobem, aby účetní závěrka podávala věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a případně i jiných vykazovaných změn finanční situace.

Definice účetní závěrky navazuje na cíl účetního výkaznictví a je nástrojem pro poskytnutí účetních informací externím uživatelům, na základě kterých, mohou činit ekonomická rozhodnutí. Součástí účetní závěrky jsou především účetní výkazy poskytující účetní informace. Rozsah vykazovaných účetních informací je odlišný v závislosti na druhu a kategorizaci účetní jednotky a na rámci jejího účetního výkaznictví.

Odstavec 2 vymezuje, jaké účetní výkazy se obecně sestavují a co se jimi rozumí. Je tak zvolen odlišný přístup oproti současnému § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, který normoval účetní závěrku vždy jako nedílný celek tvořený třemi základními součástmi, a to (i) rozvahou, (ii) výkazem zisku a ztráty a (iii) přílohou.

Základními účetními výkazy, které tvoří účetní závěrku vždy, jsou rozvaha a výkaz výsledku hospodaření. V některých případech tvoří účetní závěrku i výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu.

V souvislosti se zmocněním pro Ministerstvo financí je vhodné zdůraznit, že zřizovatel příspěvkové organizace nemá (a ani před účinností tohoto zákona neměl) žádnou možnost jakoukoliv formou závazně stanovit účetní jednotce, která je jím zřizovanou příspěvkovou organizací, obsahové náležitosti jejích účetních výkazů ani pravidla použití účetních metod či parametry samotného vedení jejího účetnictví, které tyto obsahové náležitosti ovlivňují. Takové řešení je nově možné pouze na základě převodu práv a povinností v oblasti účetnictví podle tohoto zákona, a to ze zřizované příspěvkové organizace na jejího zřizovatele, tedy s plnou odpovědností jejího zřizovatele.

**K § 81 (Příloha účetních výkazů)**

Příloha účetních výkazů je nedílnou součástí účetní závěrky a je zdrojem vysvětlení a doplnění účetních informací, které jsou poskytovány ostatními účetními výkazy tvořícími účetní závěrku, tak, aby účetní závěrka naplnila požadavek věrného a poctivého zobrazení. Dojde-li k naplnění této zásady poctivého a věrného zobrazení, je účetní jednotka s to naplnit cíl účetního výkaznictví. Z daného plyne, že příloha účetních výkazů je významnou součástí účetní závěrky, protože má obsahovat takové další informace pro externí uživatele účetní závěrky, které se nedají zjistit z účetních výkazů a které jsou nezbytné pro jejich rozhodování. Obsah přílohy účetních výkazů je přitom blíže specifikován řadou ustanovení zákona. Oproti dosavadnímu

znění zákona o účetnictví je více zdůrazněna role přílohy a její pojetí je širší, protože podle dosavadního znění § 18 odst. 1 písm. c) příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Podle odstavce 2 písmene a) je také vždy součástí přílohy účetní závěrky informace o podmíněných aktivech a podmíněných dluzích. Definice podmíněných aktiv a dluhů jsou obsaženy v § 47.

Podle odst. 2 písmene b) obsahuje příloha účetní závěrky informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů v případě účetních jednotek, které nevyhotovují zprávu vedení. Tato informace je povinnou součástí přílohy v souladu se směrnicí 2013/34/EU. Odstavec 3 obsahuje zákonné zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcí vyhlášky, kterou se stanoví podrobnější obsah a uspořádání přílohy účetních výkazů. V případě účetních jednotek veřejného sektoru vyhláška stanoví též obsah a uspořádání položek podmíněných aktiv a podmíněných dluhů, o nichž účetní jednotka uvádí informace v příloze účetní závěrky.

**K § 82 (Informace vyžadované jiným právním předpisem)**

Předmětné ustanovení upravuje způsob uvádění informací vyžadovaných zvláštními předpisy v účetní závěrce. Jelikož se nejedná o informace vyžadované účetními předpisy, vyžaduje zákon jejich uvádění odděleně, buď v rámci zvláštní části zprávy vedení, nebo v samostatném dokumentu.

**K § 83 (Náležitosti účetní závěrky)**

Navržené ustanovení upravuje náležitosti účetní závěrky. V zásadě se přebírá znění § 18 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví, které doposud tyto náležitosti upravovalo. Navrhují se pouze úpravy ve formulaci a struktuře směřující k zobecnění, které zajistí použitelnost jak na individuální, tak konsolidovanou účetní závěrku, a to v případě různých forem účetní jednotky. Účetní závěrka tedy musí vždy obsahovat podle písmene a) identifikaci účetní jednotky, kterou se rozumí:

- obchodní firma, název, označení nebo jméno účetní jednotky podle toho, o jakou účetní jednotku se jedná (označení se použije v případě účetní jednotky, která je jednotkou bez právní osobnosti),
- adresa sídla účetní jednotky,
- identifikační číslo, pokud je účetní jednotka má, a v takovém případě také informaci o tom, že účetní jednotka byla zapsána do veřejného rejstříku (např. obchodní rejstřík) nebo jiné evidence (např. živnostenský rejstřík), a to včetně údaje, do kterého oddílu a vložky byla účetní jednotka zapsána (zde byla upravena textace oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, který odkazoval na informace o zápisu do veřejného rejstříku uváděné na obchodních listinách, kterými je podle § 435 občanského zákoníku právě údaj o oddílu a vložce, takže obsah zůstává stejný).

Podle písmene b) se dále uvede údaj o předmětu činnosti účetní jednotky nebo účelu, pro který byla ustavena, a též údaj o právní formě účetní jednotky. Tato informace je zejména důležitá ve vztahu k určení druhu účetní jednotky, tedy zda se jedná o neziskovou či podnikatelskou účetní jednotku.

Podle písmene c) je další náležitostí účetní závěrky identifikace účetní závěrky jako individuální nebo konsolidované, pokud daná účetní jednotka sestavuje i konsolidovanou účetní závěrku.

Účetní jednotka je podle písmene d) povinna v účetní závěrce uvést období, za které se účetní závěrka sestavuje. Dané v sobě zahrnuje jak informaci o tom, ke kterému okamžiku se účetní

závěrka sestavuje, tak to, jak dlouho trvá účetní období, tj. zda se sestavuje za období 12 kalendářních měsíců (popř. jemu odpovídající vymezení v kalendářních týdnech), nebo za období jinak dlouhé (např. v případě spojování účetních období). Pro uživatele účetních informací je přínosnější informace, že jde o dvanáctiměsíční účetní období, tj. informace jsou poskytovány za „klasické“ účetní období, než že jde o řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jako doposud, protože jak řádná účetní závěrka nemusela podle dosavadní právní úpravy být vždy sestavována za dvanáctiměsíční období, tak naopak mimořádná účetní závěrka mohla být za takové období sestavována. Při uvedení období, za které se účetní závěrka sestavuje, se tak opouští pojem „rozvahový den“ a nahrazuje se uvedením okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, kterým může být jak konec účetního období v případě řádné účetní závěrky, tak jiný okamžik v případě mezitímní účetní závěrky.

Podle písmene e) je další náležitostí účetní závěrky údaj o rámci účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena.

Podle písmene f) je další náležitostí účetní závěrky datum sestavení účetní závěrky. V dosavadní úpravě se užívá pojem okamžik sestavení účetní závěrky.

Oproti dosavadní úpravě je náležitostí účetní závěrky (viz písmeno g)) i prohlášení osoby odpovědné za účetní výkaznictví o tom, že účetní závěrka podává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a případně i jiných vykazovaných změn finanční situace v souladu s účetními předpisy. Součástí tohoto prohlášení je i uvedení jména a funkce této osoby. Prohlášení nenahrazuje ani není nahrazeno případným výrokem auditora, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Prohlášení se uvádí proto, aby podepisující osoba byla seznámena se svou odpovědností. Odpovědnost se s novým zákonem o účetnictví nemění, pouze se nově explicitně uvádí. Účetní závěrka nemusí obsahovat prohlášení, pokud je obsaženo v jiném dokumentu, předkládaném současně s účetní závěrkou, příslušnému orgánu ke schválení (odst. 2).

Požadavek identifikace a podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví uvedený v písmenu h) navazuje na to, že účetní závěrka je sestavena dnem podpisu této osoby, viz § 87, přičemž se toto pravidlo přebírá ze závěrečné části ustanovení § 18 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví.

**K § 84 (Osoba odpovědná za účetní výkaznictví)**

Osobou odpovědnou za účetní výkaznictví je u účetní jednotky, která je fyzickou osobou, přímo sama tato fyzická osoba. U ostatních účetních jednotek (tj. právnických osob nebo účetních jednotek bez právní osobnosti) je touto osobou osoba, která je členem orgánu nebo osobou, jsou-li tento orgán nebo osoba jiným právním předpisem pověřeni zajištěním řádného plnění povinností v oblasti účetnictví. Není-li taková osoba stanovena, je osobou odpovědnou za účetní výkaznictví osoba, která je zákonem nebo zakladatelským právním jednáním pověřena jednat za tuto účetní jednotku (u právnických osob) nebo na její účet (u účetních jednotek bez právní osobnosti).

**K § 85 (Účetní závěrka v elektronické podobě)**

Účetní závěrka, která je sestavena v elektronické podobě, musí být opatřena uznávaným elektronickým podpisem osoby odpovědné za účetní výkaznictví. Odstavec 2 dále stanoví formát účetní závěrky účetní jednotky, která vyhotovuje zprávu o udržitelnosti.

**K hlavě IV – Časová hlediska sestavení účetní závěrky**

**K § 86 (Sestavení účetních výkazů)**

Ustanovení § 86 blíže specifikuje, že rozvaha jakožto výkaz pojednávající o finanční situaci účetní jednotky k určitému okamžiku se sestavuje ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Oproti tomu ostatní výkazy pojednávají o změnách a sestavují se tedy za celé účetní období, které končí dnem, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

**K § 87 (Okamžik sestavení účetní závěrky)**

Účetní závěrka se stává způsobilou ke zpřístupnění externímu uživateli okamžikem jejího sestavení. Tímto okamžikem je okamžik podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví. Ustanovení § 87 přímo váže na § 83 (náležitosti účetní závěrky), kdy formálním projevem způsobilosti ke zpřístupnění je uvedení data sestavení účetní závěrky.

**K § 88 (Zákaz změny účetní závěrky a její opakované sestavení)**

Odstavec 1 upravuje explicitní zákaz měnit sestavenou účetní závěru. Za změnu se považuje jakýkoliv zásah do již sestavené účetní závěrky. Explicitní zákaz měnit sestavenou účetní závěrku není v dosavadních předpisech uveden a je dovozován pouze implicitně. Tento zákaz přímo navazuje na vnitřní kontrolu vedení účetnictví v rámci vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Jedním z opatření v rámci vnitřní kontroly je i zabránění změně účetního záznamu, na jehož základě byla sestavena účetní závěrka. Datum sestavení účetní závěrky tak ohraničuje i datum uzavření účetního systému.

Ustanovení odstavce 2 umožňuje již sestavenou účetní závěrku nahradit účetní závěrkou novou, jestliže tato již sestavená účetní závěrka dosud nebyla schválena orgánem k tomu příslušným na základě jiného právního předpisu a obsahuje chybu takové intenzity, pro kterou předmětná účetní závěrka nesplňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení. Významnost chyby je nutné posuzovat prismatem významné účetní informace. Jedná se o jedinou situaci, kdy lze již sestavenou účetní závěrku nahradit jinou.

Pokud účetní jednotka bude postupovat podle odstavce 2, je povinna o tom informovat každého, komu původní sestavenou účetní závěrku poskytla.

Postup účetní jednotky v případě významné chyby je rozdílný, jedná-li se o schválenou nebo neschválenou účetní závěrku. Dle odstavce 4 se nepřihlíží k nahrazené účetní závěrce a, pokud tato byla v rozporu zejména s § 246 (Závazné znění zveřejňovaných dokumentů) zveřejněna nebo uveřejněna, účetní jednotka bezodkladně zveřejní též informaci, že byla sestavena nová účetní závěrka a že k nahrazené účetní závěrce se nepřihlíží. Přitom se nepoužijí ustanovení o informaci o významné chybě. V případě zveřejnění schválené účetní závěrky se situace napraví informací o významné chybě v účetní závěrce nové. Toto ustanovení reaguje především na fakt, že účetní závěrku zveřejněnou v rejstříku již téměř nelze odstranit. Z tohoto důvodu se také vylučují ustanovení o informaci o významné chybě, aby nedocházelo k pochybám, která ustanovení se mají použít.

**K hlavě V – Řádná a mezitímní účetní závěrka**

**K § 89 (Řádná účetní závěrka)**

Splnění povinnosti sestavit účetní závěrku je nezbytné navázat na účetní období za které se účetní závěrka sestavuje.

Z tohoto hlediska lze rozlišovat jednak řádnou účetní závěrku za individuální účetní období, jednak řádnou účetní závěrku za konsolidační účetní období. Oproti tomu mezitímní účetní závěrka se sestavuje pouze za část účetního období (nestanoví-li právní předpis jinak).

**K § 90 (Mezitímní účetní závěrka)**

Doplňuje se nedostatek dosavadního zákona o účetnictví, který mezitímní účetní závěrku a její náležitosti blíže nereguloval i přes to, že mezitímní účetní výkaznictví je vyžadováno řadou právních předpisů. Účetní informace získané z mezitímní účetní závěrky slouží k průběžnému informování externích uživatelů včetně dohledových orgánů a také samotné účetní jednotky o jejím průběžném hospodaření. Mezitímní účetní závěrka se též sestavuje a zveřejňuje v případě přeměn, jedná-li se o nezanikající účetní jednotku. S ohledem na různé situace, v nichž se sestavení mezitímní účetní závěrky vyžaduje, však nelze vždy beze zbytku uplatnit pravidla pro sestavení řádné účetní závěrky, a proto se v navrhovaném ustanovení vymezuje obecný rámec pro odlišný rozsah a postup při sestavování mezitímní účetní závěrky.

Kombinovat jednotlivé druhy účetních závěrek a uplatnit tak obě kritéria dělení účetních závěrek současně je možné. Lze tak hovořit např. o řádné individuální účetní závěrce, mezitímní konsolidované účetní závěrce apod. Zároveň platí, že hovoří-li se např. o individuální účetní závěrce, míní se tím individuální účetní závěrka řádná i mezitímní. Pojem účetní závěrka je tak pojmem zastřešujícím, zahrnujícím všechny druhy účetní závěrky.

Mezitímní účetní závěrka se nesestavuje za celé účetní období, neboť v tomto případě je plně nahrazena řádnou účetní závěrku.

Obsah mezitímní účetní závěrky se odvíjí nejen od účelu, pro nějž je sestavována (mezitímní účetní závěrka obsahuje zejména ty údaje, z nichž lze získat účetní informace relevantní pro danou situaci), ale také od dostupnosti údajů, které mají být při sestavení dané účetní závěrky použity (některé relevantní údaje je možné získat např. až na konci účetního období). S přihlédnutím k těmto odlišnostem, které pro jejich variabilitu nelze přesněji vymezit, se proto stanoví, že v případě mezitímní účetní závěrky není nezbytně nutné dodržet všechny postupy a pravidla, která platí pro řádnou účetní závěrku. V jakém rozsahu se účetní jednotka od těchto pravidel při sestavování mezitímní účetní závěrky odchýlí, tak záleží na konkrétní situaci, nicméně platí, že takové odchýlení musí být odůvodněno právě zvláštním charakterem konkrétní sestavované mezitímní účetní závěrky.

Odstavec 4 umožňuje, aby v některých případech vzhledem k povaze mezitímní účetní závěrky a účelu jejího sestavení, neobsahovala výkazy a přílohu. V těchto případech bude účetní závěrkou pouze rozvaha.

Z odstavce 5 plyne přednost řádné účetní závěrky před mezitímní účetní závěrkou. Nelze sestavit mezitímní účetní závěrku, aniž by za bezprostředně předcházející účetní období nebyla sestavena řádná účetní závěrka.

Podrobnější úpravu mezitímní účetní závěrky stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

**K hlavě VI – Individuální účetní závěrka a zahajovací rozvaha**

**K § 91 (Povinnost sestavit individuální účetní závěrku)**

Toto ustanovení upravuje obecnou povinnost účetní jednotky sestavit řádnou individuální účetní závěrku. Tato účetní závěrka se sestavuje vždy za účetní období k jeho konci. Mezitímní individuální účetní závěrku sestavuje účetní jednotka, pokud tak stanoví právní předpis nebo se tak účetní jednotka sama rozhodne.

**K § 92 (Zahajovací rozvaha)**

Odstavec 1 účetní jednotce stanovuje povinnost sestavit zahajovací rozvahu a její přílohu, a to k začátku dne, ve kterém se stala účetní jednotkou. Zahajovací rozvaha a její příloha poskytují účetní informace o finanční situaci účetní jednotky k začátku dne, ke kterému se sestavují.

Účetní informace v příloze zahajovací rozvahu vysvětlují a doplňují. Podrobnější obsah zahajovací rozvahy, uspořádání a obsahové vymezení jejich položek a obsah její přílohy stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

**K § 93 (Mezitímní individuální účetní závěrka při přeměně)**

Toto ustanovení souvisí se změnou v úpravě účetního období v případě přeměn. Vzhledem k tomu, že se opouští koncepce, kdy rozhodným dnem přeměny začíná účetní jednotce zúčastněné na přeměně nové účetní období (a tedy dnem předcházejícím rozhodnému dni končí bezprostředně předcházející účetní období), se v odstavci 1 stanoví, že ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny musí účetní jednotka zúčastněná na přeměně sestavit mezitímní individuální účetní závěrku, a to za část účetního období bezprostředně předcházející rozhodnému dni přeměny. Od rozhodného dne přeměny je totiž třeba hledět na aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace účetních jednotek zúčastněných na přeměně v rozsahu přeměny, jako by již patřily těmto nástupnickým účetním jednotkám, a toto zohlednit v jejich účetnictví. Bez sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny by toto nebylo možné, protože by nebyl zřejmý stav aktiv, dluhů a vlastního kapitálu zúčastněných účetních jednotek.

V případě účetních jednotek, které přestávají být v důsledku přeměny účetní jednotkou ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodnému dni přeměny, je povinnost sestavit účetní závěrku k tomuto okamžiku splněna sestavením řádné individuální účetní závěrky, neboť skutečnost, že přestaly být účetní jednotkou, znamená konec jejich účetních období a povinnost sestavit řádnou individuální účetní závěrku.

V případě, kdy připadne den předcházející rozhodnému dni na poslední den účetního období, sestavuje účetní jednotka k tomuto dni řádnou účetní závěrku a nemusí tedy sestavovat mezitímní.

Vzhledem k významu mezitímní účetní závěrky v procesu přeměny odstavec 2 stanoví, že mezitímní účetní závěrka sestavená podle odstavce 1 musí být zveřejněna.

Odstavec 3 stanoví, že mezitímní účetní závěrka podle odstavce 1 se nesestavuje v případě, že se k témuž okamžiku sestavuje řádná individuální účetní závěrka.

**K § 94 (Zahajovací rozvaha při přeměně)**

Odstavec 1 stanoví, že účetní jednotka zúčastněná na přeměně, která při přeměně nezaniká, sestavuje k začátku rozhodného dne přeměny zahajovací rozvahu.

Odstavec 2 nahrazuje a rozšiřuje současný § 11b zákona o přeměnách, který je zrušován a podle kterého měla účetní jednotka k zahajovací rozvaze, jestliže byla sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, připojit komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky, té které osoby zúčastněné na přeměně, nebo jak jinak s nimi bylo naloženo. Nyní se nad rámec tohoto podle písmene b) uvádí i způsob a postup ocenění těchto položek. Informace k zahajovací rozvaze zde uvedené doplňují obecné požadavky na obsah přílohy k účetním výkazům.

Odstavec 3 stanoví, že zahajovací rozvahu a přílohu k ní účetní jednotka zveřejňuje.

**K § 95 (Zvláštní ustanovení o individuální účetní závěrce některých účetních jednotek)**

Navržené ustanovení představuje rozvedení toho, které účetní výkazy mohou tvořit obsah účetní závěrky, pro účely individuálního účetního výkaznictví. Obsahově se vychází z ustanovení § 18 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, zároveň se však volí srozumitelnější textace a členění. Oproti dosavadnímu znění se nepřebírá výjimka z povinnosti sestavit výkaz peněžních toků uvedená v § 18 odst. 2 věta druhá dosavadního zákona o účetnictví, neboť tyto vybrané účetní jednotky veřejného zájmu nově postupují podle mezinárodních účetních standardů, a tudíž sestavují účetní závěrku podle těchto standardů; v případě penzijní společnosti je důvodem skutečnost, že již nově není považována za účetní jednotku veřejného zájmu.

Odstavec 1 zohledňuje větu třetí ustanovení § 18 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, která upřesňuje větu první téhož ustanovení. Navrhované ustanovení stanoví, že malé a mikro účetní jednotky a účetní jednotky, které nemají právní formu některé z obchodních společností, se mohou dobrovolně rozhodnout, zda budou v rámci individuální účetní závěrky sestavovat výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Nově dochází k zobecnění a umožnění sestavovat tyto dva výkazy i účetním jednotkám, které nemají povinnost je sestavovat, ať již na základě tohoto, nebo jiného zákona, pokud se rozhodnou je dobrovolně sestavit. V případě, že se takto rozhodnou a tyto dva výkazy sestaví, stane se výkaz peněžních toků i výkaz změn vlastního kapitálu povinnou součástí jejich účetní závěrky a tyto výkazy musí být sestaveny v souladu s účetními předpisy. Účetní jednotka se nemusí rozhodnout sestavovat oba dva tyto účetní výkazy, ale pouze jeden z nich.

Dle odstavce 2 se v případech, kdy výkaz peněžních toků nebo výkaz změn vlastního kapitálu obsahují významné informace vzhledem k činnosti účetní jednotky, výjimka podle odstavce 1 nepoužije.

Součástí individuální účetní závěrky je pak vedle uvedených účetních výkazů též příloha účetních výkazů, a to na základě obecného vymezení účetní závěrky. Podle odstavce 3 nicméně přílohu nemusí sestavit mikro účetní jednotky, které následně neoceňují reálnou hodnotu, a nemají aktiva zatížená zástavním právem, nemají podmíněné dluhy, nemají pohledávky za členy svých orgánů a nemají vlastní akcie ani jiné vlastní podíly. Přílohu dále nemusí sestavit fyzické osoby nezapsané v obchodním rejstříku.

**K § 96 (Zvláštní ustanovení o účetní závěrce účetní jednotky veřejného sektoru)**

Účetní jednotky veřejného sektoru nesestavují výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Zrušení této povinnosti v dosavadním zákoně o účetnictví přešlo i do nové právní úpravy.

Dle odstavce 2 obsahuje příloha účetních výkazů účetní jednotky veřejného sektoru také informace o skutečnostech, které mají významný dopad na budoucí peněžní toky, nejsou uvedeny jinde v účetní závěrce a nemají opakující se charakter, a vysvětlující informace pro účely schvalování účetní závěrky, pokud je její schválení požadováno jiným zákonem.

Ustanovení odstavce 3 ukládá účetní jednotce veřejného sektoru spolupracovat s orgánem určeným ke schválení její účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka veřejného sektoru vkládá svou účetní závěrku do centrálního systému účetních informací státu již v době před schválením účetní závěrky, ukládá toto ustanovení, aby účetní jednotka veřejného sektoru doplnila k vložené účetní závěrce informaci o jejím schválení či neschválení.

Ustanovením odstavce 4 je Ministerstvo financí zmocněno k vydání vyhlášky, jíž stanoví postup schvalování účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru, náležitosti informace

o schválení nebo neschválení účetní závěrky a způsob předání požadované informace do centrálního systému účetních informací státu.

**K hlavě VII – Konsolidovaná účetní závěrka**

**K § 97 (Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku)**

Odstavec 1 ukládá obecně mateřské účetní jednotce povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku. Nelze to však chápat absolutně, neboť navrhovaný zákon upravuje případy, kdy tato povinnost mateřské účetní jednotce nevzniká (viz následující ustanovení).

Ve vazbě na § 272 má účetní jednotka povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku i pokud je mateřskou účetní jednotkou pouze k začátku nebo konci účetního období, tj. stala se nebo přestala být mateřskou účetní jednotkou v průběhu účetního období. Prováděcí právní předpis stanoví podrobnější postup při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky v případě, že vztah ovládání zanikl v průběhu konsolidačního účetního období. Lze tedy říci, že zánik konsolidačního celku – za předpokladu, že existoval k počátku konsolidačního účetního období – před koncem konsolidačního účetního období nemá vliv na povinnost sestavení řádné konsolidované účetní závěrky. Stejně tak nemá zánik konsolidačního celku vliv na trvání konsolidačního účetního období (pokud se nejedná o případ zániku samotné mateřské účetní jednotky, viz § 120 odst. 5).

Povinnosti související s účetní závěrkou jsou často formulovány tak, že dopadají na účetní jednotku, v takovém případě se daná norma aplikuje i na mateřskou účetní jednotku, protože jednak je účetní jednotkou z vlastní definice a jednak je v postavení toho, kdo účetní závěrku sestavuje. Povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku je uložena mateřské účetní jednotce, která je následně odpovědná za důsledky případného nesplnění této povinnosti.

**K § 98 (Obecná výjimka z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku)**

Navržené ustanovení vymezuje, za jakých podmínek je mateřská účetní jednotka zproštěna povinnosti sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku.

Podle písm. a) nemá mateřská účetní jednotka povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku v případě, že je konsolidační celek kategorizován jako malý (viz § 25). Stanovená výjimka se neaplikuje na konsolidační celky, které sice naplňují hodnoty stanovené pro malý konsolidační celek, ale jejichž součástí je účetní jednotka veřejného zájmu. V takovém případě se totiž konsolidační celek vždy klasifikuje jako velký a výjimka na něj nedopadá (viz § 25 odst. 5).

Další výjimka v písm. b) je uvedena ve vztahu k dceřiným účetním jednotkám, a sice povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku nevzniká v případech kdy

(i) jsou všechny dceřiné účetní jednotky jednotlivě i v úhrnu z hlediska daného konsolidačního celku nevýznamné – jedná se o výslovné promítnutí zásady významnosti v rámci právní úpravy konsolidace – viz § 68;

(ii) jsou všechny dceřiné účetní jednotky dceřinými účetními jednotkami, které mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidačního celku, resp. splňují podmínky stanovené v § 101.

**K § 99 (Výjimka z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku při konsolidaci nadřazenou účetní jednotkou)**

Ustanovení tohoto paragrafu stanoví případy, kdy mateřské účetní jednotce nevzniká povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku.

Jsou-li naplněny i další podmínky stanovené v odstavci 1 tohoto ustanovení, je mateřská účetní jednotka stojící v čele nižšího konsolidačního celku zproštěna uvedené povinnosti, které by jinak podléhala.

Navrženou právní úpravou dochází k rozšíření stávající právní úpravy výjimek z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku též na mateřské účetní jednotky stojící v čele konsolidačního celku, jehož veškeré účetní jednotky jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí zahraniční účetní jednotka ze třetího státu (viz § 74). Tím je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením směrnice 2013/34/EU.

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

V písmenu a) je uvedena první podmínka, a sice že v konsolidované účetní závěrce sestavené nadřazenou účetní jednotkou musí být zahrnuty vedle mateřské účetní jednotky i veškeré dceřiné účetní jednotky, které by byly zahrnuty do řádné konsolidované účetní závěrky mateřské účetní jednotky. Výjimku by tak nebylo možné aplikovat v případě, kdy by nadřazená účetní jednotka do své konsolidované účetní závěrky nezahrnula některou z dceřiných účetních jednotek, která by ale v případě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky mateřskou společností byla do této závěrky zahrnuta.

V písmenu b) je stanovena základní podmínka, a to existence konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení sestavené, resp. vyhotovené nadřazenou účetní jednotkou, díky čemuž nemusí být plněna obdobná povinnost mateřskou účetní jednotkou stojící v čele nižšího konsolidačního celku. Tato konsolidovaná účetní závěrka a konsolidovaná zpráva vedení přitom musí být sestaveny, resp. vyhotoveny za stejné období, za které by byla sestavena řádná konsolidovaná účetní závěrka mateřské účetní jednotky – tedy musí být sladěna konsolidační účetní období mateřské účetní jednotky a nadřazené účetní jednotky. Podmínka stanovená v písmeni b) dále reaguje na možnost zprostit se povinnosti v případě, že nadřazená účetní jednotka při konsolidaci postupuje podle práva třetích zemí. Obecně je tak stanoveno, že je nutné, aby nadřazená účetní jednotka sestavila konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovila konsolidovanou zprávu vedení podle tohoto zákona nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu než České republiky. Co se rozumí rovnocenným plněním povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení stanoví odstavec 4.

Písmeno c) stanoví podmínku, že mateřská účetní jednotka nesmí být emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. Pokud by takovou účetní jednotkou veřejného zájmu byla, výjimka z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku se neuplatní.

Podmínka stanovená v písmeni d) vychází z dosavadní právní úpravy a stanoví „české“ mateřské účetní jednotce, která stojí v čele nižšího konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku, povinnost zveřejnit ve lhůtě pro zveřejnění své řádné konsolidované účetní závěrky řádnou konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu

vedení sestavenou, resp. vyhotovenou nadřazenou účetní jednotkou za nadřazený konsolidační celek, a to včetně zprávy auditora o jejich ověření. V případě, že povinnost zveřejnění není naplněna, nelze výjimku stanovenou § 61 uplatnit. Na rozdíl od současné právní úpravy obsažené v § 22aa odst. 2 písm. c) stávajícího zákona o účetnictví není nově stanovena povinnost zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku, konsolidovanou zprávu vedení a zprávu auditora o jejich ověření též v překladu do českého jazyka. Ke splnění povinnosti proto nově postačuje zveřejnění pouze v jazyce, ve kterém byly konsolidovaná účetní závěrka, konsolidovaná zpráva vedení a zpráva auditora o jejich ověření sestaveny, resp. vyhotoveny nadřazenou účetní jednotkou a auditorem.

Podmínka stanovená v písmeni e) vychází obdobně jako předchozí podmínka z dosavadní právní úpravy a stanoví mateřské účetní jednotce, která stojí v čele nižšího konsolidačního celku zahrnutého v nadřazeném konsolidačním celku povinnost uvést v příloze účetní výkazů její individuální účetní závěrky informaci o tom, že jí nevznikla povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení z důvodu výjimky stanovené v ustanovení § 61. Dále je tato mateřská účetní jednotka v příloze účetních výkazů své individuální účetní závěrky povinna identifikovat nadřazenou účetní jednotku, tj. zejména uvést její název a sídlo.

Písmeno f) poskytuje možnost vyjádřit se a ovlivnit aplikaci této výjimky dalším členům mateřské účetní jednotky, tedy členům odlišným od nadřazené účetní jednotky. Způsob, jakým mohou aplikaci či neaplikaci této výjimky ovlivnit, se liší v závislosti na tom, jak velký podíl drží nadřazená účetní jednotka v mateřské účetní jednotce. V případě, že nadřazená účetní jednotka drží v mateřské účetní jednotce přímý či nepřímý podíl v minimální výši 90 %, je pro aplikaci výjimky zapotřebí, aby ostatní členové (členové v obecném smyslu viz např. § 210 OZ) mateřské účetní jednotky (např. akcionáři v akciové společnosti) schválili zproštění mateřské účetní jednotky od dané povinnosti, a to nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního účetního období, přičemž ke schválení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny těchto členů.

Odstavec 2 upřesňuje, že pro naplnění požadavku v odstavci. 1 písm. b) – tj. požadavek na sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení nadřazenou účetní jednotkou – není nutné, aby tato konsolidovaná zpráva vedení obsahovala zprávu o udržitelnosti.

Odstavec 3 specifikuje pravidla pro určení velikosti podílu nadřazené účetní jednotky na mateřské účetní jednotce, jehož velikost hraje roli při posuzování podmínky stanovené v odstavci 1 písm. f). Odstavec 3 stanoví, že při určení velikosti podílu nadřazené účetní jednotky na mateřské účetní jednotce se nepřihlíží k podílům na mateřské účetní jednotce, které v této mateřské účetní jednotce drží členové jejího statutárního nebo kontrolního orgánu. To znamená, že podíl nadřazené účetní jednotky v mateřské účetní jednotce není porovnán se všemi podíly (tedy se 100 % těchto podílů), které mají jednotliví členové v mateřské účetní jednotce, ale pouze s těmi podíly, které nejsou v držení uvedených osob. Pokud tedy osoby, které jsou členem statutárního nebo kontrolního orgánu, drží např. 20% podíl na mateřské účetní jednotce, a nadřazená účetní jednotka drží podíl ve výši 80 %, pak bude tento 80% podíl pro účely posouzení kritéria stanoveného v odstavci 1 písm. f) bodě 1. považován za 100% podíl, jelikož skutečný 80% podíl nadřazené účetní jednotky bude posuzován pouze ve vztahu k 80 % všech podílů na mateřské účetní jednotce (tj. ve vztahu ke 100 % podílů na mateřské účetní jednotce minus 20 % těchto podílů, které drží osoby, jež jsou členem statutárního nebo kontrolního orgánu).

Odstavec 4 vymezuje pojem „rovnocenné plnění povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu“. K vymezení tohoto pojmu dochází z důvodu rozšíření výjimek z konsolidační povinnosti podle tohoto ustanovení, které se

(i) nadále vztahují na mateřské účetní jednotky konsolidačních celků konsolidovaných v nadřazeném konsolidačním celku, v jehož čele stojí nadřazená účetní jednotka, která se řídí právem jiného členského státu Evropské unie, a

(ii) nově vztahují na mateřské účetní jednotky konsolidačních celků konsolidovaných v nadřazeném konsolidačním celku, v jehož čele stojí nadřazená účetní jednotka, která se řídí právem jiného státu než členského státu Evropské unie.

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

(i) nadřazená účetní jednotka postupuje v souladu s právními předpisy EU, které upravují povinnost konsolidace; jedná se tedy o případ nadřazené účetní jednotky, která se řídí právem jiného členského státu EU a z toho důvodu i právními předpisy EU (bod 1.),

(ii) nadřazená účetní jednotka postupuje podle mezinárodních účetních standardů (k vymezení pojmu „mezinárodní účetní standardy“ viz § 2 odst. 3) a plní dotčené povinnosti v souladu s nimi (bod 2.), nebo

(iii) nadřazená účetní jednotka, která není vázána právními předpisy EU a nepostupuje podle mezinárodních účetních standardů, plní dotčené povinnosti způsobem, který z kvalitativního hlediska odpovídá požadavkům, které právní předpisy EU, příp. mezinárodní účetní standardy stanoví (bod 3.), a to způsobem, který vymezuje Nařízení Komise (ES) č. 1569/2007 ze dne 21. prosince 2007, kterým se zavádí mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí v souladu se směrnicemi Evropského parlamentu a Rady 2003/71/ES a 2004/109/ES, v platném znění. Na základě tohoto přímo použitelného právního předpisu EU je za takový srovnatelný způsob považován postup podle 2008/961/ES: Rozhodnutí Komise ze dne 12. prosince 2008 o používání vnitrostátních účetních standardů některých třetích zemí a mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví emitenty cenných papírů ve třetích zemích při sestavování jejich konsolidovaných účetních závěrek, v platném znění. Jedná se o

(i) Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví za předpokladu, že poznámky k auditovaným účetním závěrkám obsahují výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu uvedených účetních závěrek s Mezinárodními standardy pro účetní výkaznictví v souladu s IAS 1 Prezentace účetní závěrky,

(ii) obecně uznávané účetní zásady Japonska,

(iii) obecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických.

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

**K § 100 (Výjimka z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku neziskových účetních jednotek)**

Ustanovení § 100 stanoví výjimku z povinnosti sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku pro neziskové účetní jednotky. V odstavci 1 jsou stanoveny dvě alternativní podmínky, a to skutečnost, že daná účetní jednotka má pouze jednu dceřinou účetní jednotku a nemá s ní významné obchodní transakce, nebo to, že účetní jednotka není zapsaná ve veřejném rejstříku. Transakce mezi mateřskou a dceřinou účetní jednotkou přitom nejsou významnými obchodními transakcemi, pokud spočívají pouze ve vkladech do vlastního kapitálu a distribuci vlastního kapitálu. Co se rozumí veřejným rejstříkem, je vymezeno v § 248 odst. 2 navrhovaného zákona.

Podle odstavce 2 musí mateřská účetní jednotka, na kterou se vztahuje výjimka podle odstavce 1, popsat vztahy se svou dceřinou účetní jednotkou v příloze účetních výkazů své řádné individuální účetní závěrky.

**K § 101 (Dceřiná účetní jednotka nezahrnutá do konsolidované účetní závěrky)**

Navržené ustanovení umožňuje mateřské účetní jednotce za stanovených podmínek nezahrnout do konsolidačního celku účetní jednotku, která je její dceřinou účetní jednotkou. Nezahrnutí dceřiné účetní jednotky do konsolidačního celku má dva důsledky. Jednak může ovlivnit kategorii, do které konsolidační celek spadá, jelikož okruh účetních jednotek, které jsou do konsolidačního celku zahrnuty, je v takovém případě užší. Druhý související důsledek se týká situace, kdy je konsolidační celek kategorizován jako velký nebo střední (viz § 25), a podléhá tedy konsolidaci.

Jednotlivé podmínky, které je nutné splnit pro to, aby dceřiná účetní jednotka nemusela být zahrnuta do konsolidačního celku, jsou vymezeny v odstavci 1 písm. a) až d) a jsou k sobě navzájem alternativami. Pro nezahrnutí dceřiné účetní jednotky do konsolidačního celku proto postačuje, pokud bude naplněna aspoň jedna z nich.

Písmeno b) se vztahuje na situace, kdy je podíl mateřské účetní jednotky v dceřiné účetní jednotce držen výlučně za účelem dalšího úplatného převodu tohoto podílu, tzn., že mateřská účetní jednotka nevykonává v dceřiné účetní jednotce vliv se záměrem ovlivnit dlouhodobé provozování dceřiné účetní jednotky, nýbrž s cílem zhodnotit investici a v souladu s nastavenou investiční strategií investici prodat. Odstavec 2 specifikuje prostřednictvím vyvratitelné domněnky časový úsek, po který lze podíl v účetní jednotce nejdéle držet, aby byl pro účely konsolidace považován za podíl, který je držen pouze za účelem následného prodeje. Tímto obdobím je jeden rok, resp. 12 měsíců. S ohledem na to, že jde pouze o vyvratitelnou domněnku, která má pomoci s určením, zda je podíl držen výhradně za účelem jeho následného prodeje, však podíl může být držen výhradně za účelem následného prodeje i v případech, kdy bude držen déle než jeden rok.

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

Písmeno d) je výslovným promítnutím zásady významnosti, na základě které nemusí mateřská účetní jednotka do konsolidačního celku zahrnout takové dceřiné účetní jednotky, které jsou z hlediska konsolidačního celku nevýznamné samy o sobě a zároveň i v souhrnu s ostatními dceřinými účetními jednotkami.

**K § 102 (Dceřiná účetní jednotka nezahrnutá do konsolidované účetní závěrky neziskové mateřské účetní jednotky)**

Navrhované ustanovení umožňuje neziskové mateřské účetní jednotce za stanovených podmínek (viz odst. 1) nezahrnout do konsolidačního celku neziskovou účetní jednotku, která je její dceřinou účetní jednotkou. Ustanovení cílí zejména na tzv. pobočné spolky (dle občanského zákoníku) a evidované právnické osoby (dle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech)) tak, aby samotný fakt, že účetní jednotka je pobočným spolkem či evidovanou právnickou osobou, neznamenal, že tato účetní jednotka musí být zahrnuta do konsolidačního celku. To na druhou stranu však neznamená, že pobočné spolky se nikdy konsolidovat nebudou; vždy bude záležet na charakteru vztahu mezi mateřskou a dceřinou účetní jednotkou. Nezisková mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidačního celku ty neziskové účetní jednotky, v nichž mateřská účetní jednotka sice může přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv (tj. dojde k naplnění definice ovládání), ale uplatňování tohoto vlivu se fakticky neprojevuje na provozní úrovni; řízení běžného provozu je svěřeno vedení dceřiné účetní jednotky a mateřská účetní jednotka do něj nezasahuje.

Takto omezené pojetí uplatňování vlivu návrh zákona nazývá „ovlivňováním provozních záležitostí“; přitom je důležité si povšimnout, že se jedná o „ovlivňování“, nikoli „možnost či schopnost ovlivňovat“; ovlivňování tedy musí být aktivně vykonáváno. Tento pojem pak návrh zákona blíže nedefinuje a ponechává tak na úvaze, jaké záležitosti ještě nejsou provozního charakteru a jaké už ano. Zároveň platí, že ustanovení odstavce 2 nelze použít jako vymezení všech možných situací, při kterých dochází k „ovlivňování provozních záležitostí“ a ani se nejedná o jeho vymezení příkladným výčtem. V odstavci 2 jsou jen uvedeny situace, které se vždy považují za „ovlivňováním provozních záležitostí“, aniž by bylo nutné zkoumat naplnění podstaty tohoto pojmu (k odstavci 2 viz také dále).

Ovlivňováním provozních záležitostí typicky budou případy, kdy mateřská účetní jednotka aktivně zasahuje do řízení dceřiné účetní jednotky na pravidelné bázi – např. je nutná její kontrasignace při významnějších rozhodnutích, mateřská účetní jednotka schvaluje rozpočet dceřiné účetní jednotky nebo dceřiná účetní jednotka pravidelně předkládá údaje o svém hospodaření mateřské účetní jednotce ke schválení nebo kontrole; tím se nemá na mysli prosté předání těchto údajů za účelem informování mateřské účetní jednotky, případně za účelem formální kontroly např. souladu s účetními předpisy nebo interní metodikou.

O ovlivňování provozních záležitostí se naopak typicky nejedná, pokud mateřská účetní jednotka mění stanovy dceřiné účetní jednotky takovým způsobem, že dochází pouze k úpravě závazného rámce činnosti účetní jednotky, vydává závazné metodické pokyny obecné povahy (tj. nevztahující se na konkrétní jednotlivé transakce), mateřská účetní jednotka dosadí za výjimečných okolností upravených stanovami krizové řízení na omezenou dobu, nebo je-li vyžadována kontrasignace mimořádných transakcí, jako je např. zcizování nemovitostí.

Návrh zákona v odstavci 2 pomocí nevyvratitelné domněnky staví na jisto, že k provoznímu ovládání dochází vždy ve vyjmenovaných případech, tj. je-li běžnou praxí, že mateřská účetní jednotka jmenuje většinu členů vedení dceřiné účetní jednotky, když většina členů vedení dceřiné účetní jednotky je personálně propojena s mateřskou účetní jednotkou nebo když vedení mateřské účetní jednotky skládá účty nejen za hospodaření mateřské účetní jednotky ale i za celek tvořený mateřskou účetní jednotkou a ovládanou dceřinou účetní jednotkou.

Osobou blízkou se rozumí osoba blízká podle občanského zákoníku.

U evidovaných (církevních) právnických osob ve většině případů dochází k ovlivňování provozních záležitostí. Velké hierarchicky uspořádané církve a náboženské společnosti by tak

musely konsolidovat všechny své účetní jednotky, což např. v případě Církve římskokatolické zahrnuje několik tisíc účetních jednotek. Je však otázkou, zda je konsolidovaná účetní závěrka za celou církev relevantní. U těchto osob běžně dochází ke specifické situaci, kdy lze sice znaky ovládání, jako například pravomoc jmenovat členy vedení, nalézt mezi velkým množstvím subjektů, na druhou stranu se však jedná o subjekty vyvíjející typicky jen minimální ekonomickou aktivitu. Do právních vztahů zpravidla nevstupují třetí osoby s registrovanou církví a náboženskou společností, nýbrž většinou s konkrétní evidovanou (církevní) právnickou osobou; pro vnějšího uživatele je proto rozhodující závěrka individuální. Struktura a vzájemné vazby registrované církve a náboženské společnosti a jejích vnitřních součástí (evidovaných právnických osob) jsou zřejmé ze základního dokumentu, který se ukládá do sbírky listin rejstříku a je tedy každému dostupný.

**K § 103 (Vymezení konsolidované účetní závěrky)**

V daném ustanovení je uvedeno, že v konsolidované účetní závěrce dochází k takovému účetnímu zobrazení, jako by mateřská účetní jednotka a dceřiné účetní jednotky zahrnuté v konsolidované účetní závěrce představovaly jednu účetní jednotku – toho se přitom dosahuje použitím metody plné konsolidace (viz § 104). Z daného ustanovení rovněž vyplývá, že výše zmíněné se týká pouze těch dceřiných účetních jednotek, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku, neboť konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje za konsolidační celek, nikoliv za skupinu (také viz § 17 a 18).

**K § 104 (Metoda plné konsolidace)**

Odstavec 1 stanovuje, že se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje metodou plné konsolidace. Při použití metody plné konsolidace dochází k agregaci položek čistých aktiv a položek výkazu výsledku hospodaření dceřiných účetních jednotek s příslušnými položkami mateřské účetní jednotky.

V odstavci 2 je specifikováno, že při použití metody plné konsolidace jsou do konsolidované účetní závěrky převzaty položky čistých aktiv a položky výkazu výsledku hospodaření v plné výši, bez ohledu na výši vlastnického podílu mateřské účetní jednotky na dceřiné účetní jednotce. Důležitým znakem metody plné konsolidace je rovněž vykázání nekontrolních (menšinových) podílů v situaci, kdy mateřská účetní jednotka nemá 100% vlastnický podíl. Použití metody plné konsolidace je pro vztahy ovládání vyžadováno i dle dosavadní právní úpravy.

Ustanovení výslovně zdůrazňuje, že do konsolidované účetní závěrky se metodou plné konsolidace zahrnují pouze dceřiné účetní jednotky; společně ovládané účetní jednotky a přidružené účetní jednotky se tedy nepovažují v terminologii zákona za „zahrnuté do konsolidované účetní závěrky“. Formulace za čárkou dále specifikuje způsob tohoto zahrnutí.

U účetních jednotek veřejného sektoru se pojmem „zahrnutí“ rozumí rovněž vykázání přidružených a společně ovládaných účetních jednotek, a to z důvodu stanovení jejich povinnosti předávat informace. To je rozlišeno i tak, že v oblasti veřejného sektoru se formálně hovoří o „zahrnutí do konsolidace“, nikoli o „zahrnutí do konsolidované účetní závěrky“.

Odstavec 3 představuje zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která podrobně vymezí pro metodu plné konsolidace postup sestavení konsolidované účetní závěrky za použití této metody.

**K § 105 (Zdroje informací pro sestavení konsolidované účetní závěrky)**

Odstavec 1 vymezuje, z jakých individuálních účetních závěrek mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku se vychází při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky.

Písmeno a) stanoví, že v případě, kdy se konsolidační účetní období a individuální účetní období mateřské nebo dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku neliší o více než 3 měsíce, se pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky vychází z řádné individuální účetní závěrky mateřské nebo dceřiné účetní jednotky (také viz odstavec 2).

Písmeno b) upravuje situace, tj. kdy se individuální účetní období mateřské nebo dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku liší o více než 3 měsíce od konce konsolidačního účetního období. V takovém případě je tato mateřská nebo dceřiná účetní jednotka povinna pro účely konsolidace sestavit mezitímní individuální účetní závěrku, kterou sestaví k okamžiku, ke kterému se sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka. V daném případě pak bude mateřská účetní jednotka vycházet při sestavení konsolidované účetní závěrky z této mezitímní individuální účetní závěrky.

Odstavec 2 reaguje na situace, kdy je individuální účetní závěrka, ze které se vychází při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky, sestavena za období, které neodpovídá konsolidačnímu účetnímu období. Jednak se může jednat o situace, kdy se rozvahový den řádné individuální účetní závěrky mateřské nebo dceřiné účetní jednotky neliší o více než tři měsíce od konce konsolidačního období. Dále se může jednat i o situace, kdy je sestavena mezitímní individuální účetní závěrka ke konci konsolidačního účetního období, ale období, za které byla tato mezitímní individuální účetní závěrka sestavena, je kratší než konsolidační účetní období. Mateřská účetní jednotka je pak povinna zohlednit rozdíly vyplývající z nesouladu období a upravit o ně konsolidovanou účetní závěrku.

V odstavci 3 je uvedeno, že použité účetní metody by měly být pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky v rámci konsolidačního celku sjednoceny (k účetní metodě viz § 71), což v sobě zahrnuje i metody ocenění aktiv a dluhů. Zde lze upozornit na čl. 24 odst. 12 směrnice 2013/34/EU, který umožňuje mateřské nebo dceřiné účetní jednotce zahrnuté do konsolidačního celku se odchýlit od tohoto požadavku, a to „pouze výjimečně“. Takové odchylky pak musí být popsány v příloze účetních výkazů. I v tomto případě by nicméně účetní jednotky měly mít na paměti zásadu významnosti uvedenou v § 68.

**K hlavě VIII – Konsolidovaná účetní závěrka České republiky**

**K § 106 (Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku České republiky)**

Navrhované ustanovení ukládá Ministerstvu financí povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku České republiky, která se sestavuje za jednotky zahrnuté do konsolidace státu. V konsolidované účetní závěrce České republiky jsou promítnuty informace nejen o konsolidovaných jednotkách výkaznictví státu, ale též o dalších jednotkách zahrnutých do konsolidace státu (tj. o společně ovládaných účetních jednotkách výkaznictví státu a přidružených účetních jednotkách výkaznictví státu). Informace o těchto účetních jednotkách však nejsou v konsolidované účetní závěrce České republiky zachyceny prostřednictvím metod konsolidace, ale pouze prostřednictvím vykázání výše podílu spravující jednotky v těchto účetních jednotkách, a to oceněním tohoto podílu ekvivalenční hodnotou (viz § 113 odst. 3).

**K § 107 (Vymezení jednotek zahrnutých do konsolidace státu)**

Obecně ke konsolidovanému výkaznictví ČR:

Směrnice Rady 2011/85/EU, ve znění směrnice Rady (EU) 2024/1265, ukládá v čl. 3 povinnost členskému státu zajistit přístup k určitým fiskálním údajům, které členský stát zjistí ze svého

systému veřejných účtů, tedy účetního výkaznictví státu. Data v systému účetního výkaznictví státu musí pokrývat komplexně a konzistentně všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahovat informace potřebné k vypracování akruálních údajů, oboje s odkazem na Evropský systém národních a regionálních účtů. Navrhovaná právní úprava konsolidovaného výkaznictví ČR přebírá dosavadní věcné řešení zakotvené v § 23b stávajícího zákona o účetnictví, ve vyhlášce č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za ČR (konsolidační vyhláška státu) a vyhlášce 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). Pro adresáty těchto norem tak nedochází k odchýlení od dosavadní úpravy. Část právní úpravy, která adresátům ukládá povinnosti a doposud byla zakotvena pouze v konsolidační vyhlášce státu a technické vyhlášce o účetních záznamech, je však nově upravena na úrovni zákona. Jedná se zejména o:

- vymezení okruhu subjektů, jejichž informace jsou vykazovány v konsolidované účetní závěrce České republiky,
- povinnosti týkající se předávání informací nezbytných pro sestavení této konsolidované účetní závěrky a
- úpravu metod konsolidace a postup při oceňování podílu ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce České republiky.

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

Navrhované ustanovení v odstavci 1 vymezuje, které jednotky jsou jednotkou zahrnutou do konsolidace státu, resp. vymezuje jednotky, jejichž účetní informace jsou jako celek předmětem konsolidované účetní závěrky České republiky. Jedná se o konsolidované jednotky výkaznictví státu, společně ovládané účetní jednotky výkaznictví státu (vymezené v odstavci 4) a přidružené účetní jednotky výkaznictví státu (vymezené v odstavci 5). Konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu je podle odstavce 1 písm. a) účetní jednotka veřejného sektoru (a tedy např. i zdravotní pojišťovny, které mezi tyto účetní jednotky patří) (bod 1), městská část hlavního města Prahy (bod 2) a dceřiná účetní jednotka výkaznictví státu (bod 3).

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

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

jednotkám, které zůstanou pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky zachovány, jsou:

povinnost sestavit a předat seznam účetních jednotek, které spravující jednotky zřídily, založily nebo ve kterých plní funkci zřizovatele nebo zakladatele), jejich dceřinými účetními jednotkami, společně ovládanými účetními jednotkami a přidruženými účetními jednotkami,

povinnost oznámit své dceřiné účetní jednotce výkaznictví státu, společně ovládané účetní jednotce výkaznictví státu a přidružené účetní jednotce výkaznictví státu, že je uvedena ve výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu (viz § 109 odst. 2), a dále

povinnost předat Ministerstvu financí další účetní záznamy, údaje a podklady potřebné pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky (tato povinnost je stanovena pro všechny jednotky zahrnuté do konsolidace státu viz § 109 odst. 3).

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

Postavení spravujících jednotek v rámci hierarchie jednotek zahrnutých do konsolidace státu zůstává nadále specifické v tom, že jejich účetní informace jsou konsolidovány v rámci celé České republiky (účetní informace spravující jednotky představují část informací, z nichž se následně sestavuje konsolidovaná účetní závěrka České republiky), a dále mají obdobné postavení jako mateřská účetní jednotka, která je vymezena v § 12 odst. 1 pro účely obecné právní úpravy konsolidace (resp. spravující jednotka může mít dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu, společně ovládané účetní jednotky výkaznictví státu, přidružené účetní jednotky výkaznictví státu a na rozdíl od mateřské společnosti též příspěvkové organizace a organizační složky státu, které nejsou správcem kapitoly státního rozpočtu). Spravující jednotkou mohou být pouze taxativně stanovené subjekty vymezené v odstavci 2 tohoto ustanovení. Ty však budou spravující jednotkou vždy bez ohledu na to, zda mají v konsolidačním období dceřinou účetní jednotku výkaznictví státu (popř. společně ovládanou účetní jednotku výkaznictví státu či přidruženou účetní jednotku výkaznictví státu), jelikož i v takovém případě jsou spravující jednotky povinny plnit povinnosti související s účetní konsolidací České republiky, protože samy jsou jednotkou zahrnutou do konsolidace státu. V tomto ohledu se postavení spravující jednotky liší od postavení mateřské účetní jednotky, která se kvalifikuje jako mateřská účetní jednotka pouze v případě, že má dceřinou účetní jednotku (viz § 12 odst. 1).

Dceřinou účetní jednotkou výkaznictví státu může být podle odstavce 3 vždy pouze entita, která je sama účetní jednotkou. Mezi tyto účetní jednotky patří např. obchodní korporace, státní podniky nebo školské právnické osoby. Aby se účetní jednotka kvalifikovala jako dceřiná účetní jednotka výkaznictví státu, musí současně splňovat následující podmínky (viz odstavec 3 písm. a) až c)):

- nesmí být účetní jednotkou veřejného sektoru (tyto účetní jednotky dceřinou účetní jednotkou výkaznictví státu nejsou, a to z důvodu odlišné metody konsolidace – viz § 113 odst. 1 a 2),

- musí splňovat kritérium významnosti, uvedené v odstavci 6, které vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu. Nově bude založeno na výši aktiv celkem a výnosů za účetní období, a dále
- musí být ovládána spravující jednotkou, nebo musí být spravující jednotkou zřízena nebo založena (popř. v ní musí spravující jednotka plnit funkci zakladatele nebo zřizovatele, aniž by ji sama původně založila či zřídila), nebo v ní konsolidované jednotky výkaznictví státu musí disponovat v součtu více než 50 % hlasovacích práv. Vymezení dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu tak reflektuje specifické formy založení a financování některých subjektů. Tyto podmínky stanovené v písmeni c) současně musí být naplněny po celé konsolidační období ČR (v opačném případě taková entita vůbec není v konsolidované účetní závěrce ČR zohledněna). Nově bude při posuzování vlivu na řízení a ovládání vstupovat do součtu podíl na hlasovacích právech všech spravujících jednotek, a ne pouze podíl obcí, jejichž počet obyvatel je vyšší než 10 000. V rámci dřívějšího přístupu docházelo k tomu, že některé významné obchodní korporace s aktivy v řádech miliard Kč do konsolidace nebyly zařazeny. To bylo způsobeno tím, že hlasovacími právy v obchodní korporaci disponoval velký počet obcí s počtem obyvatel nižším než 10 000, jejichž vliv nebyl do celkového posuzovaného součtu započítán. Obdobně bude posuzován vliv na řízení a ovládání u společně ovládaných účetních jednotek výkaznictví státu a přidružených účetních jednotek výkaznictví státu.

Společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu může být podle odstavce 4 vždy pouze entita, která je sama účetní jednotkou. Společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu se pak rozumí účetní jednotka, pokud:

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

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

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

- která není konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu,
- která není společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu,
- která splňuje kritérium významnosti, uvedené v odstavci 6, které vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu a je založeno na výši aktiv celkem a výnosů za účetní období, a
- ve které se spravující jednotka sama nebo s jinou konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu podílí na hlasovacích právech v součtu alespoň z 20 %. Podíl na hlasovacích právech se tedy musí pohybovat mezi 20 a 50 %, protože pokud by dosáhl více než 50 %, jednalo by se o dceřinou účetní jednotku výkaznictví státu podle odstavce 3 a na základě podmínky v odstavci 5 písm. a) by tedy nemohlo jít o přidruženou účetní jednotku výkaznictví státu

(přidružená účetní jednotka výkaznictví státu nesmí být konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu, mezi které patří podle odstavce 1 písm. a) bodu 3 i dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu).

S ohledem na zrušení vyhlášky č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů již nebudou platit dosavadní kritéria významnosti pro zahrnutí do konsolidačních celků státu. Tato kritéria budou ode dne účinnosti nového zákona o účetnictví nově nahrazena jedním kritériem významnosti, které je splněno, dosahuje-li příslušná účetní jednotka alespoň jedné z hodnot stanovených v odstavci 6.

Při stanovení hodnot bylo přihlédnuto k hodnotám využívaným při obecné kategorizaci účetních jednotek, kdy bylo rozhodnuto nezahrnovat do konsolidovaného výkaznictví státu mikro, malé a střední účetní jednotky. Byla provedena analýza zohledňující dopad účetních údajů malých a středních účetních jednotek na konsolidované výkaznictví státu. Na základě závěrů této analýzy dochází oproti dosavadní právní úpravě ke zvýšení hodnot rozhodujících o zařazení účetní jednotky mezi jednotky zahrnuté do konsolidace státu. Při tom bylo přihlédnuto k hodnotám použitým v zákoně při kategorizaci velkých účetních jednotek v § 19 odst. 5. K tomuto kroku bylo přikročeno v důsledku růstu inflace s ohledem na zanedbatelný dopad účetních údajů menších dceřiných účetních jednotek výkaznictví státu, společně ovládaných účetních jednotek výkaznictví státu a přidružených účetních jednotek výkaznictví státu do výsledků konsolidované účetní závěrky České republiky.

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

V konečném důsledku tak s platností nového zákona o účetnictví nebudou mezi jednotky zahrnuté do konsolidace státu zařazeny účetní jednotky, které byly konsolidovanými jednotkami výkaznictví státu podle kritérií již neaktuální legislativní úpravy a které s ohledem na aktuálně stanovené hodnoty nesplňují podmínky pro zařazení mezi jednotky zahrnuté do konsolidace státu, za které je konsolidovaná účetní závěrka České republiky sestavována.

Smyslem odstavce 7 je zachování kontinuity zahrnování účetních jednotek, které splňují kritérium významnosti pro zařazení mezi jednotky zahrnuté do konsolidace státu, i v případě, pokud v jednom z následujících období přestaly některou z hodnot přechodně splňovat.

**K § 108 (Vymezení konsolidované účetní závěrky České republiky)**

Navrhované ustanovení vychází v zásadě z obecných principů sestavování účetní závěrky. Nicméně zohledňuje specifika konsolidované účetní závěrky České republiky (není sestavován přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu, není sestavována mezitímní účetní závěrka atd.). Navrhovaná ustanovení v odstavci 1 a 2 upravují pro účely konsolidovaného výkaznictví České republiky, které části tvoří konsolidovanou účetní závěrku České republiky, a upřesňují obsah účetních výkazů a přílohy účetních výkazů.

Navrhované ustanovení v odstavci 3 stanoví, na základě jakých údajů se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka České republiky. V tomto případě se primárně vychází z údajů, které jsou obsaženy v individuálních řádných účetních závěrkách jednotek zahrnutých do konsolidace státu (písmeno a)). Výjimku představují situace, kdy jednotka konsolidovaná v rámci účetního výkaznictví České republiky sestavuje též řádnou konsolidovanou účetní závěrku podle obecné právní úpravy konsolidace (viz § 97 a násl.). V takovém případě se

namísto řádné individuální účetní závěrky jednotky zahrnuté do konsolidace státu použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavovaná jednotkou zahrnutou do konsolidace státu podle obecné právní úpravy § 97 a násl. (písmeno b)). V případě, že jednotka zahrnutá do konsolidace státu (např. městská část Hlavního města Praha) není účetní jednotkou, použije údaje, které by uvedla v řádné individuální účetní závěrce podle písmene a) nebo řádné konsolidované účetní závěrce podle písmene b), pokud by ji sestavovala (písmeno c)). Písmeno d) se pak vztahuje také na další údaje a informace, jejichž poskytnutí je pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky nezbytné, např. informace nezbytné pro sestavení výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu. Podle tohoto odstavce by se postupovalo i v případech, kdy se účetní období jednotky zahrnuté do konsolidace státu liší od konsolidačního účetního období České republiky, kterým je kalendářní rok (tedy v případech, kdy jednotka zahrnutá do konsolidace státu nesestavuje k poslednímu dni konsolidačního účetního období České republiky řádnou individuální ani řádnou konsolidovanou účetní závěrku, nepostupuje tedy podle písmene a) ani b). Za této situace poskytne jednotka zahrnutá do konsolidace státu Ministerstvu financí údaje nezbytné pro účely konsolidovaného výkaznictví České republiky tak, aby byly vykázány veškeré transakce nebo jiné události za období, které se shoduje s konsolidačním účetním obdobím České republiky, tedy s kalendářním rokem.

Navrhované ustanovení odstavce 4 výslovně vylučuje použití obecných právních norem upravujících účetní závěrku, jejichž použití není v případě sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky žádoucí a které by se bez tohoto výslovného vyloučení vztahovaly též na tuto oblast (není sestavován výkaz peněžních toků ani výkaz změn vlastního kapitálu, není sestavována individuální ani mezitímní závěrka, neuplatní se obecná ustanovení o konsolidované účetní závěrce ani metody a způsoby konsolidovaného výkaznictví).

Odstavec 5 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se stanoví obsah a náležitosti (např. údaje, které slouží k identifikaci účetních závěrek a účetních jednotek) účetních výkazů, které tvoří konsolidovanou účetní závěrku České republiky, a přílohy konsolidované účetní závěrky České republiky.

**K § 109 (Poskytování účetních dokumentů a údajů pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky)**

Ustanovení odstavce 1 stanovuje spravujícím jednotkám povinnost předávat pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky další specifické informace nezbytné k jejímu sestavení. Těmito informacemi jsou informace nezbytné k sestavení výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu (k těmto jednotkám viz § 107 odst. 1), který sestavuje a uveřejňuje Ministerstvo financí (§ 270 písm. b)).

Odstavec 2 stanoví povinnost spravující jednotky oznámit svým dceřiným účetním jednotkám, svým společně ovládaným účetním jednotkám a přidruženým účetním jednotkám, že jsou uvedeny ve výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace České republiky, který Ministerstvo financí uveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup. Toto oznámení spravující jednotka učiní do 10 pracovních dnů ode dne uveřejnění výčtu. Zákon nezakládá povinnost oznamovat tuto skutečnost účetním jednotkám veřejného sektoru, jelikož tyto účetní jednotky budou vždy součástí výčtu konsolidovaných subjektů ČR (resp. budou vždy jednotkou zahrnutou do konsolidace státu – viz § 107 odst. 1 písm. a)).

Odstavec 3 stanoví povinnost jednotek zahrnutých do konsolidace státu poskytnout účetní dokumenty nebo údaje nezbytné k sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky, a to ve lhůtách a v rozsahu stanovených vyhláškou Ministerstva financí a dále v měně konsolidované účetní závěrky České republiky (tj. v české měně – viz § 124 odst. 4). Rozsah a

lhůty budou stanoveny vyhláškou, která podrobněji rozvede povinnosti uložené tímto ustanovením.

Odstavec 4 stanoví, že předmětné účetní dokumenty nebo údaje jsou Ministerstvu financí poskytovány formou předání do centrálního systému účetních informací státu, eventuálně pak prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku podle § 111 odst. 4. Povinnost je splněna okamžikem předání do centrálního systému účetních informací státu, resp. vyššímu územnímu samosprávnému celku.

Odstavce 5 a 6 upravují postup v případě, že jednotka zahrnutá do konsolidace státu nebo spravující jednotka nesplní povinnosti, které jim ukládá odstavec 1 a odstavec 3 písm. a). Jestliže jednotka zahrnutá do konsolidace státu řádně (tj. v rozsahu stanoveném vyhláškou Ministerstva financí) a včas (tj. ve lhůtě stanovené vyhláškou Ministerstva financí) neposkytne účetní dokumenty nebo údaje potřebné pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky, Ministerstvo financí vždy nejprve danou jednotku vyzve k provedení nápravy konkrétních nedostatků a stanoví lhůtu. V případě účetní jednotky veřejného sektoru předávající účetní dokumenty a údaje prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku, jejíž účetní dokumenty či údaje nebyly Ministerstvu financí předány, vyzve Ministerstvo financí k nápravě vyšší územní samosprávný celek. Výzva ze strany Ministerstva financí k provedení nápravy je obligatorní, přičemž povinnému subjektu bude vždy poskytnuta lhůta k nápravě v délce nejméně 10 pracovních dnů (odstavec 6).

Porušení těchto povinností ihned nezakládá odpovědnost jednotky zahrnuté do konsolidace státu nebo spravující jednotky za přestupek. Odpovědnost za přestupek neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu vzniká až tehdy, není-li v dodatečné lhůtě zjednána náprava protiprávního jednání (viz § 263). Správním orgánem příslušným k vedení řízení o tomto přestupku je, z důvodu dosažení co nejvyšší efektivity, Ministerstvo financí (viz § 268 odst. 2).

Primární poskytnutí lhůty k nápravě namísto vzniku odpovědnosti za přestupek vychází z postupů uplatňovaných již v současné době například při sběru vybraných údajů do centrálního systému účetních informací státu podle zákona č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí, kde je subjektům za stejným účelem taktéž povinně stanovena tzv. „ochranná lhůta“. Cílem je zajistit, aby podobné povinnosti v zákoně o účetnictví byly postihovány za podobných podmínek a nedocházelo tak k neodůvodněným rozdílům při ukládání povinností a jejich vymáhání v oblasti předávání údajů do centrálního systému účetních informací státu.

Není přitom žádoucí, aby se v každém případě zpoždění s předáním dat do centrálního systému účetních informací státu zahajovalo přestupkové řízení, které by vzhledem k relativně nízké společenské škodlivosti tohoto opomenutí bylo nehospodárné a představovalo by neúměrnou administrativní zátěž.

Dle odstavce 7 stanoví Ministerstvo financí vyhláškou rozsah údajů nezbytných pro sestavení a uveřejnění výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu, lhůty pro jejich poskytnutí, rozsah účetních dokumentů a údajů poskytovaných pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky a lhůty pro jejich poskytnutí.

**K § 110 (Pomocné přehledy)**

Smyslem navrhovaného ustanovení je výslovně upravit povinnost jednotek zahrnutých do konsolidace státu vyhotovovat tzv. pomocné přehledy a současně zmocnit Ministerstvo financí k úpravě souvisejících podrobností. Pojem pomocné přehledy je obecný termín, který zahrnuje např. Pomocný analytický přehled či Pomocný konsolidační přehled. Tyto účetní dokumenty

nemusí být vyhotovovány výhradně pro účely zpracování konsolidované účetní závěrky České republiky, jedná se tedy v mnoha případech o účetní dokumenty vyhotovované mimo účetní závěrku. Stávající režim bude ponechán, tj. z hlediska obsahu změna nenastává. Dochází pouze k zpřesnění legislativního ukotvení dotčené povinnosti.

Povinnost sestavovat pomocné přehledy je v navrhovaném ustanovení uložena obecně všem jednotkám zahrnutým do konsolidace státu. Pro to, který druh pomocného přehledu má daná jednotka zahrnutá do konsolidace státu vyhotovit, však bude záviset na vymezení skupin jednotek zahrnutých do konsolidace státu a určení příslušných pomocných přehledů, které Ministerstvo financí stanoví vyhláškou na základě zmocnění v odstavci 2 písm. b).

Navrhované ustanovení odstavce 2 obsahuje, vzhledem ke specifičnosti této problematiky a potřebě poměrně podrobné úpravy, zmocnění pro Ministerstvo financí upravit vyhláškou konkrétní aspekty související s tvorbou pomocných přehledů vyhotovovaných na základě ustanovení odstavce 1.

Pojem „pomocné přehledy“ je používán v obecné rovině a podle písmene a) je ponecháno na vyhlášce Ministerstva financí definovat jednotlivé druhy těchto pomocných přehledů. Na základě písmene b) je Ministerstvo financí oprávněno, ve vztahu k jednotlivým druhům pomocných přehledů, vymezit okruh jednotek zahrnutých do konsolidace státu, kterým bude uložena povinnost daný pomocný přehled vyhotovit. V návaznosti na vymezení druhů pomocných přehledů je Ministerstvo financí podle písmene c) zmocněno stanovit také náležitosti a strukturu těchto přehledů, jakož i jejich obsah, a to se zřetelem k účelu, pro který se jejich vyhotovení vyžaduje. V poslední řadě je na základě písmene d) Ministerstvo financí oprávněno vyhláškou stanovit také období, za které se budou dané pomocné přehledy vyhotovovat (např. čtvrtletí), s tím, že podobně jako v případě účetní závěrky se pomocné přehledy vyhotovují vždy ke konci posledního dne tohoto období.

Ustanovením o pomocných přehledech samozřejmě není nikterak dotčena možnost pro potřeby státu požadovat od účetních jednotek veřejného sektoru také jiné účetní dokumenty, které účetní jednotka běžně vyhotovuje v rámci vedení účetnictví, jakož i jiné údaje (viz § 111 odst. 1).

**K § 111 (Poskytování účetních dokumentů a údajů účetní jednotkou veřejného sektoru)**

Ustanovení § 111 obecně upravuje otázku poskytování účetních dokladů účetními jednotkami veřejného sektoru a částečně tak navazuje také na ustanovení § 110, které upravuje povinnost vyhotovovat pro potřeby účetního výkaznictví státu pomocné přehledy. Úprava poskytování účetních dokumentů se týká jak poskytování pomocných přehledů a jakýchkoliv jiných účetních dokumentů a údajů účetními jednotkami veřejného sektoru pro potřeby státu, tak poskytování účetních dokumentů mezi účetními jednotkami veřejného sektoru navzájem.

Ustanovení odstavce 1 obecně upravuje povinnost účetní jednotky veřejného sektoru poskytovat Ministerstvu financí účetní dokumenty pro potřeby účetního výkaznictví státu. Účetní jednotka veřejného sektoru je povinna poskytovat účetní dokumenty jak v pravidelných intervalech podle vyhlášky Ministerstva financí, tak na vyžádání. Povinnost všech jednotek zahrnutých do konsolidace státu předávat účetní dokumenty pro potřeby účetní konsolidace státu je upravena v ustanovení § 109.

V odstavci 2 je navrhováno výslovné stanovení povinnosti účetní jednotky veřejného sektoru spočívající v poskytování součinnosti jiným účetním jednotkám veřejného sektoru. Tato součinnost se týká poskytování účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetnictví. Žádost o poskytnutí účetních dokumentů či potřebných účetních údajů musí být odůvodněna a musí souviset s vedením účetnictví žadatele. Například se tedy může jednat o situace, kdy dojde k převodu aktiva mezi účetními jednotkami veřejného sektoru a účetní jednotka veřejného

sektoru si vyžádá účetní dokumenty a údaje potřebné pro pokračování v odpisování tohoto aktiva.

Odstavec 3 upravuje postup pro poskytování účetních dokumentů a údajů v případě, že jejich obsahem jsou informace, které podléhají utajení podle jiného právního předpisu. Tímto jiným právním předpisem může být například zákon č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 153/1994 Sb., o zpravodajských službách České republiky, ve znění pozdějších předpisů apod. Navrhované ustanovení je obdobné jako dosavadní ustanovení § 5 odst. 3 a 4 technické vyhlášky o účetních záznamech, podle nichž se utajované skutečnosti nebo informace v předmětných účetních záznamech neuvádějí. Navrhovaná úprava odstavce 3 tak po vzoru dosavadní právní úpravy stanoví, že informace podléhající utajení nebudou obsahem poskytovaného účetního dokumentu nebo údaje. V případě, že by celý obsah poskytovaného účetního dokumentu nebo údaje byl převážně tvořen informacemi podléhajícími utajení podle jiného právního předpisu, bez nichž by pozbyl svého smyslu, bude se postupovat obdobně jako podle dosavadního § 5 odst. 4 technické vyhlášky o účetních záznamech a tento účetní dokument se vůbec neposkytne.

Ustanovení odstavce 4 umožňuje vyššímu územnímu samosprávnému celku rozhodnout o využití alternativního způsobu pro poskytování účetních dokumentů nebo údajů účetními jednotkami veřejného sektoru (zejm. obcemi, dobrovolnými svazky obcí nebo příspěvkovými organizacemi územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí), které se na jeho území nacházejí nebo mají na jeho území sídlo. Pokud vydá vyšší územní samosprávný celek takové rozhodnutí, poskytují příslušné účetní jednotky veřejného sektoru účetní dokumenty nebo údaje Ministerstvu financí nikoliv přímo prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, nýbrž předáním vyššímu územnímu samosprávnému celku. Bude tedy záviset na rozhodnutí příslušného vyššího územního samosprávného celku, zda tento způsob zvolí. Pokud ano, předá za tyto účetní jednotky veřejného sektoru předmětné účetní dokumenty nebo údaje do centrálního systému účetních informací státu on sám. Jedná se přitom o obdobný postup, který se běžně uplatňuje na základě dosavadních ustanovení § 5 odst. 5 a 6 technické vyhlášky o účetních záznamech.

Tento alternativní postup je možné využít i pro účely uveřejnění řádné účetní závěrky této účetní jednotky veřejného sektoru s tím, že povinnost této účetní jednotky uveřejnit řádnou účetní závěrku je v takovém případě splněna již okamžikem předání řádné účetní závěrky vyššímu územnímu samosprávnému celku (viz § 254 odst. 3).

Podmínky uchovávání předávaných účetních dokumentů nebo údajů a způsob jejich přenosu do centrálního systému účetních informací státu stanoví Ministerstvo financí vyhláškou (viz zmocnění v odstavci 6).

Ministerstvo financí je zmocněno vyhláškou stanovit technické podrobnosti předávání a přenosu účetních dokumentů a údajů v centrálním systému účetních informací státu, jako je formát a struktura těchto dokumentů, a rovněž stanoví způsob a dobu uchovávání těchto dokumentů, stejně jako podrobnější technické aspekty předávání účetních dokumentů a údajů prostřednictvím vyšších územních samosprávných celků. Vyhláškou bude řešen i postup předávání účetních dokumentů a údajů mezi účetními jednotkami veřejného sektoru podle odstavce 2.

**K § 112 (Poskytování účetních dokumentů a údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu)**

Ustanovení § 112 na obecné úrovni upravuje praktickou stránku poskytování účetních dokumentů a údajů účetních jednotek veřejného sektoru v případě, že se poskytují Ministerstvu financí.

Poskytuje-li účetní jednotka veřejného sektoru účetní dokumenty nebo jiné údaje, činí tak vždy prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, resp. prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku.

Dále je zde upraven postup v případě prodlení účetních jednotek veřejného sektoru s předáním účetních dokumentů a údajů do centrálního systému účetních informací státu, příp. vyššímu územnímu samosprávnému celku.

Zjistí-li Ministerstvo financí, že do centrálního systému účetních informací státu nebyly předány ve stanovené lhůtě předepsané účetní dokumenty nebo údaje, vyzve (obdobně jako v případě předávání účetních dokumentů pro potřeby konsolidovaného výkaznictví státu) příslušnou účetní jednotku k provedení nápravy a stanoví pro tuto nápravu lhůtu, která nesmí být kratší než 10 pracovních dnů. Nebyl-li předán účetní dokument účetní jednotky, která předává prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku, Ministerstvo financí vždy vyzve vyšší územní samosprávný celek. Pokud je prodlení způsobeno účetní jednotkou, která má doklad předat, územní samosprávný celek vyzve tuto účetní jednotku k nápravě, přičemž lhůta k nápravě nesmí být kratší než 5 pracovních dnů. Vyšší územní samosprávný celek není v případě prodlení účetní jednotky nucen čekat na výzvu Ministerstva financí a zjistí-li, že jím stanovený termín pro předání účetních dokumentů nebyl účetní jednotkou dodržen, může ji vyzvat k nápravě bez dalšího sám s dodržením zákonem stanovené minimální délky lhůty k provedení nápravy, tj. 5 pracovních dnů.

**K § 113 (Metody konsolidace a oceňování podílů)**

Navržené ustanovení stanoví metody a způsoby, jakými se účetní informace o jednotlivých jednotkách zahrnutých do konsolidace státu vykáží či zohlední v konsolidované účetní závěrce České republiky.

Podle odstavce 1 se finanční situace, finanční výkonnost a případné změny finanční situace konsolidovaných jednotek výkaznictví státu (s výjimkou dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu, která je obchodní korporací) vykazuje v konsolidované účetní závěrce České republiky zjednodušenou metodou plné konsolidace. Použití této metody vychází z dosavadní právní úpravy a vztahuje se na účetní jednotky veřejného sektoru, městské části hlavního města Prahy a dceřiné entity výkaznictví státu, které nejsou obchodní korporací.

Odstavec 2 stanoví speciální právní úpravu pro dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu, které jsou obchodní korporací. V případě těchto entit se použije metoda plné konsolidace.

Odstavec 3 stanoví způsob, jakým jsou v konsolidovaném výkaznictví státu zohledněny společně ovládané účetní jednotky výkaznictví státu a přidružené účetní jednotky výkaznictví státu. V konsolidované účetní závěrce České republiky se vykazuje podíl spravující jednotky v těchto účetních jednotkách, a to prostřednictvím ocenění ekvivalenční hodnotou. Postup vychází z obecné právní úpravy konsolidace (viz § 66) s tím rozdílem, že místo reálné hodnoty při výpočtu ekvivalenční hodnoty je použita účetní hodnota a ekvivalenční hodnota se nesnižuje o znehodnocení.

Odstavec 4 obsahuje zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která podrobně stanoví vymezení metod konsolidace stanovených tímto zákonem, způsob, kterým se tyto metody použijí, a dále též způsob vykazování účetních informací o uskupení subjektů konsolidace státu v konsolidované účetní závěrce České republiky. Zmocnění k vydání

vyhlášky zahrnuje i úpravu postupu při ocenění podílu ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce České republiky.

**K části čtvrté – Účetní období**

**K hlavě I – Individuální účetní období**

**K § 114 (Individuální účetní období určené podle měsíců)**

Odstavec 1 stanoví základní pravidlo pro vymezení individuálního účetního období vymezeného podle měsíců. Pokud si účetní jednotka neurčí jinak, je individuálním účetním obdobím kalendářní rok, tedy období od 1. ledna do 31. prosince.

Účetní jednotka, která není účetní jednotkou veřejného sektoru, si v souladu s odstavcem 2 může určit i jiné individuální účetní období vymezené podle měsíců, které začíná počátkem jiného kalendářního měsíce, než je leden. Takto vymezené individuální účetní období odpovídá hospodářskému roku, který vymezuje stávající zákon o účetnictví. V novém zákoně o účetnictví takto vymezené účetní období již není specificky pojmenováno.

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

**K § 115 (Individuální účetní období určené podle týdnů)**

Ustanovení § 115 stanoví pro účetní jednotky, které jsou obchodními korporacemi a zároveň jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce (sestavované buď mateřskou účetní jednotkou podle tohoto zákona, nebo sestavované zahraniční účetní jednotkou podle právního řádu jiného státu), možnost vymezit své individuální účetní období podle kalendářních týdnů, a to tak, aby co nejvíce odpovídalo 12měsíčnímu účetnímu období. Tímto vymezením se tedy rozumí období 52 nebo 53 týdnů, které bude začínat co nejblíže začátku kalendářního měsíce, kterým by účetní období začínalo podle § 114, a končit co nejblíže konci kalendářního měsíce, kterým by účetní období podle § 114 končilo (v závislosti na počtu a uspořádání dnů v daném roce to bude 52 nebo 53 týdnů). Tato možnost je novinkou oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví a je inspirována mezinárodními účetními standardy.

**K § 116 (Změna individuálního účetního období)**

Účetní jednotka, která není účetní jednotkou veřejného sektoru, může v průběhu své existence měnit počátek svého individuálního účetního období. To platí jak pro změnu z kalendářního roku na jiných 12 kalendářních měsíců, tak na změnu z kalendářních měsíců na kalendářní týdny.

O změně počátku účetního období lze rozhodnout pouze do konce bezprostředně předcházejícího účetního období, tedy nelze rozhodnout o změně, která by se týkala již probíhajícího účetního období.

Odstavec 3 upravuje, jak se nakládá s obdobím od konce původního účetního období (tedy posledního účetního období skončeného před plánovanou změnou) do nově stanoveného počátku účetního období. Uvedeno na příkladu, pokud chce účetní jednotka změnit své účetní období z kalendářního roku na období začínající 1. dubnem, bude se jednat o období začínající 1. ledna (koncem původního účetního období je 31. prosinec) a končící 31. března (nově vymezený počátek účetního období nastane 1. dubna).

Toto období může být buď součástí původního individuálního účetního období (tedy doje ke spojení účetních období dle § 119), nebo může být samostatným individuálním účetním obdobím, nebo může být spojeno s obdobím následujícím (opět dle § 119).

**K § 117 (Individuální účetní období při vzniku a zániku účetní jednotky)**

Ustanovení § 117 obsahuje speciální pravidla pro určení prvního a posledního individuálního účetního období účetní jednotky. Účetní jednotka totiž nemusí vzniknout na počátku jí vymezeného účetního období (tedy účetního období podle § 114 až 115), ale v jeho průběhu. Odstavec 1 proto stanoví, že první individuální účetní období účetní jednotky začíná dnem, kdy se stane účetní jednotkou. Den, kdy se účetní jednotka stane účetní jednotkou, vyplývá z § 3 a následujících. Den, od kterého je určitá jednotka účetní jednotkou, tedy není vždy totožný se vznikem dané jednotky, už z povahy věci tomu tak nemůže být u fyzických osob, které se stávají účetními jednotkami na základě svého rozhodnutí k některému ze dnů uvedených v § 5, a dále je v § 7 stanoveno zvláštní pravidlo pro případy přeměn. Odstavec 1 neurčuje konec prvního individuálního účetního období, protože ten se řídí ostatními ustanoveními, tedy jedná se buď o konec individuálního účetního období podle § 114 až 115 (individuální účetní období trvá jen po tu část vymezeného účetního období, po kterou je daná entita účetní jednotkou), nebo může být jeho konec modifikován dalšími ustanoveními zákona, např. spojením individuálních účetních období.

S ohledem na právní jistotu odstavec 2 stanoví, že transakce nebo jiné události, které se uskuteční před jejím vznikem, patří do prvního individuálního účetního období. Typicky jde o výdaje související se samotným vznikem účetní jednotky jako jsou například poradenské služby, poplatky nebo odměna notáře.

Obdobně odstavec 3 reaguje na skutečnost, že účetní jednotka může přestat být účetní jednotkou jindy než v poslední den svého vymezeného individuálního účetního období. Stanoví se proto, že její poslední individuální účetní období vždy končí v den, kdy přestává být účetní jednotkou. Obdobně jako v odstavci 1 platí, že nemusí jít vždy o den zániku dané entity. Počátek posledního individuálního účetního období se opět řídí ostatními ustanoveními zákona. Pro takové případy je nutno poznamenat, že v některých případech, typicky u fyzických osob, nemusí jít o poslední individuální účetní období za dobu existence dané entity, ale rozumí se jím poslední individuální účetní období v rámci dané doby, po kterou jsou účetní jednotkou. Pokud se někdy v budoucnu daná entita opět stane účetní jednotkou (např. fyzická osoba se po nějaké době opět rozhodne stát účetní jednotkou), bude se opět jednat o její první individuální účetní období, neboť se opět přihlíží jen k dalšímu období započatému dnem, kdy se daná entita stane účetní jednotkou, a končícímu dnem, kdy jí přestane být.

**K § 118 (Mimořádný konec individuálního účetního období)**

Jednotlivá písmena v § 118 obsahují dny, které jsou mimořádnými konci individuálního účetního období. Podle písmene a) je jím den smrti fyzické osoby, která je účetní jednotkou. Podle písmene b) je jím den bezprostředně předcházející den vstupu do likvidace, tedy stejný den, jako je uveden v § 17 odst. 2 písm. c) dosavadního zákona o účetnictví. V písmeni c) je uveden den vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace. Tento den nebyl uveden jako den uzavírání účetních knih v dosavadním zákoně o účetnictví výslovně, bylo však na něj odkázáno prostřednictvím jeho § 17 odst. 2 písm. j), protože v § 205 odst. 1 občanského zákoníku je uvedeno, že k tomuto dni se sestavuje účetní závěrka. Ustanovení § 205 odst. 1 věty druhé a třetí občanského zákoníku se nyní v novele občanského zákoníku zrušuje, neboť po přesunu do zákona o účetnictví je toto ustanovení nadbytečné. Stejně tak se zrušuje obdobné ustanovení § 6a odst. 5 zákona o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, které stanoví povinnost sestavit účetní závěrku ke dni skončení likvidace. Přesunem z § 205 občanského zákoníku do zákona o účetnictví se nově povinnost sestavit účetní závěrku ke dni vyhotovení konečné zprávy o likvidaci vztahuje nejen na právnické osoby (na které se vztahuje § 205 občanského zákoníku), ale na všechny účetní jednotky, které vstoupí do likvidace. Současně navrhované ustanovení opouští pojem „zpracování zprávy o naložení s majetkem“ užitý v § 17 odst. 1 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, neboť se jedná o pojem užívaný

zrušeným obchodním zákoníkem v případě rušení obchodní společnosti s likvidací. Tato úprava byla přesunuta do občanského zákoníku a je platná pro všechny právnické osoby s tím, že nově je tato zpráva označována jako konečná zpráva o průběhu likvidace.

Smyslem stanovení mimořádných konců individuálního účetního období v § 118 písm. b) a c) je, aby od sebe účetní jednotka oddělila „řádné“ účetní období a období, kdy vstoupila do likvidace. Proto se ke dni bezprostředně předcházejícímu dni vstupu do likvidace a ke dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace, které jsou mimořádnými posledními dny účetního období, sestavuje řádná účetní závěrka.

Den uvedený v písmenu d) nebyl uveden v dosavadním zákoně o účetnictví. Nově je stanoveno, že individuální účetní období končí dnem ukončení správy svěřenského fondu. Pro ukončení existence svěřenského fondu občanský zákoník rozlišuje okamžik ukončení správy svěřenského fondu a samotný zánik svěřenského fondu. Správa svěřenského fondu končí, pokud uplyne doba, na kterou byl zřízen, nebo je dosaženo účelu, případně rozhodnutím soudu nebo v případě svěřenského fondu zřízeného za soukromým účelem se všichni obmyšlení vzdají svého práva na plnění z tohoto svěřenského fondu. Okamžik ukončení správy je konstruován jako fáze, která předcházející zániku svěřenského fondu. Zánik nastane v okamžiku, kdy je ze svěřenského fondu vydána poslední součást majetku.

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

Den uvedený v písmenu i) se vztahuje k účinnosti restrukturalizačního plánu dle § 39 zákona č. 284/2023 Sb., o preventivní restrukturalizaci.

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

Den uvedený v písmeni m) nebyl uveden v dosavadním zákoně o účetnictví, neboť povinnost sestavit k tomuto dni účetní závěrku je stanovena v § 366 zákona o přeměnách.

**K § 119 (Spojování individuálních účetních období)**

Ustanovení § 119 obsahuje speciální pravidla pro určení individuálního účetního období v některých specifických situacích, kdy může být praktické upravit začátek nebo konec účetního období jinak než podle výše uvedených ustanovení. Ve všech případech jde o možnost, které účetní jednotka může, ale nemusí využít. Jedná se o jediné ustanovení, které může vést k prodloužení 12měsíčního individuálního účetního období. Oproti současné úpravě je tak navrhovaná úprava, co se možností modifikace délky účetních období, striktnější.

**K hlavě II – Konsolidační účetní období**

**K § 120 (Vymezení konsolidačního účetního období)**

Navržené ustanovení v odstavci 1 považuje za výchozí řešení odvození konsolidačního účetního období (viz § 89 písm. b)) od individuálního účetního období mateřské účetní

jednotky. Navrhovaná právní úprava nově umožňuje, aby se konsolidační účetní období odvíjelo nejen od individuálního účetního období mateřské účetní jednotky (odstavec 1), ale též od individuálního účetního období její dceřiné účetní jednotky, která je nejvýznamnější, od individuálního účetního období dceřiných účetních jednotek, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější (odstavec 2 písmeno a)), nebo od nejvyššího počtu dceřiných účetních jednotek se stejným individuálním účetním obdobím, bez ohledu na jejich významnost (odstavec 2 písmeno b)).

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

Rozhodnutí, kterému z individuálních účetních období vymezených v odstavcích 1 a 2 bude konsolidační účetní období odpovídat, náleží podle odstavce 2 mateřské účetní jednotce. V souladu se směrnicí 2013/34/EU konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky, ledaže se mateřská účetní jednotka rozhodne postupovat podle odstavce 2 (analogie s § 114 odst. 1, dle kterého je výchozím účetním obdobím kalendářní rok).

Odstavec 3 stanovuje v návaznosti na možnost volby konsolidačního účetního období mateřské účetní jednotce také povinnost uvést v příloze účetních výkazů konsolidované účetní závěrky skutečnost, jaké individuální účetní období je určující pro konsolidační účetní období v daném případě, a důvody, které mateřskou účetní jednotku k tomuto určení vedly. Tato povinnost vyplývá z čl. 24 odst. 8 směrnice 2013/34/EU.

Odstavec 4 dále reaguje na to, že z praktického hlediska není žádoucí, aby pokaždé, když by individuální účetní období, kterému odpovídá konsolidační účetní období, skončilo mimořádným koncem účetního období, končilo také konsolidační účetní období (např. u insolvencí by mimořádných konců mohlo být mnoho, což by bylo neúčelné především v případech, kdy by konsolidační účetní období bylo navázané na individuální účetní období dceřiné účetní jednotky). Proto je nutné tyto případy vyloučit.

Odstavec 5 upravuje speciální režim pro situace, kdy v průběhu konsolidačního účetního období přestane být mateřská účetní jednotka účetní jednotkou. V těchto případech skončí konsolidační účetní období již dnem, ve kterém mateřská účetní jednotka přestala být účetní jednotkou. Tento speciální režim je nezbytný z toho důvodu, aby se neuplatnilo pravidlo, že mateřská účetní jednotka, která byla mateřskou účetní jednotkou jen po část konsolidačního účetního období, sestaví konsolidovanou účetní závěrku za celé konsolidační účetní období. V těchto případech by totiž zákon ukládal povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku i za část období, ve kterém mateřská účetní jednotka již vůbec nemusí existovat.

V situaci, kdy konsolidační celek vznikne v průběhu individuálního účetního období, od kterého se odvozuje konsolidační účetní období, se aplikuje stejný režim jako v případě, že tento celek existuje již v první den tohoto individuálního (resp. konsolidačního) účetního období. Pokud tedy např. odpovídá konsolidační účetní období individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky, které trvá od 1. ledna do 31. prosince, a konsolidační celek vznikne 1. června, pak je konsolidačním účetním obdobím celé období od 1. ledna do 31. prosince (nikoli pouze jeho část od 1. června do 31. prosince). Obdobně se bude postupovat v případě, že konsolidační celek zanikne v průběhu určeného konsolidačního období.

**K § 121 (Změna a spojování konsolidačního účetního období)**

Navrhované ustanovení navazuje na ustanovení § 120, dle kterého konsolidační účetní období kopíruje příslušné individuální účetní období, a stanoví speciální režim pro situace, kdy se mateřská účetní jednotka rozhodne pro změnu konsolidačního účetního období definovanou v odstavci 1 (např. místo individuálního účetního období mateřské účetní jednotky bude pro určení konsolidačního účetního období vycházet z individuálního účetního období nejvýznamnější dceřiné účetní jednotky). V takovém případě bude období trvající od konce původního konsolidačního účetního období (v tomto případě individuálního účetního období mateřské účetní jednotky) do posledního dne před nově určeným konsolidačním účetním obdobím (které odpovídá individuálnímu účetnímu období nejvýznamnější dceřiné účetní jednotky) samostatným konsolidačním účetním obdobím podle odstavce 3, přičemž je však možné aplikovat podle odstavce 4 ustanovení upravující spojování individuálních účetních období (viz § 119).

V odstavci 2 je přitom uvedeno, že započaté konsolidační účetní období nelze změnit. Z toho vyplývá, že ke změně konsolidačního období nedochází např. v situacích, kdy v průběhu konsolidačního účetního období (i) dceřiná účetní jednotka, jejímuž individuálnímu účetnímu období odpovídá konsolidační účetní období, přestane být dceřinou účetní jednotkou nebo nejvýznamnější dceřinou účetní jednotkou, nebo (ii) dceřiné účetní jednotky, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější a jejichž individuálnímu účetnímu období odpovídá konsolidační účetní období, přestanou být nejvýznamnějšími dceřinými účetními jednotkami.

**K § 122 (Konsolidační účetní období České republiky)**

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

**K části páté – Měna účetnictví a měna vykazování**

**K hlavě I – Vymezení měny účetnictví a měny vykazování**

**K § 123 (Měna účetnictví)**

Nový zákon o účetnictví zachovává stejně jako stávající zákon možnost pro účely účetnictví použít jinou než českou měnu, která je současně funkční měnou účetní jednotky, avšak upouští od omezení okruhu měn, které mohou být pro účely účetnictví používány.

Funkční měnou se nazývá měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka vyvíjí svou činnost. Smyslem funkční měny je umožnit účetním jednotkám používat pro účetnictví měnu, která se shoduje s měnou, v níž účetní jednotka fakticky realizuje svou činnost a v níž probíhá většina jejích transakcí. To přispívá jednak k zefektivnění vedení účetnictví po praktické stránce, kdy se sníží počet přepočtů, a zároveň se tím minimalizuje vznik kurzových rozdílů[17].

Odstavec 2 následně stanoví, jaká měna může být měnou účetnictví. Podle nového zákona o účetnictví může být měnou účetnictví buď česká měna (tj. koruna česká), nebo jiná měna, pokud je funkční měnou účetní jednotky a není hyperinflační. Koncept funkční měny stejně jako ve stávající účetní legislativě vychází z mezinárodních účetních standardů, zejména z mezinárodního účetního standardu IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn (dále jen „IAS 21“).

[17] Viz např. VAŠEK, Libor. Seznamte se s funkční měnou v novele zákona o účetnictví. Auditor [online]. 2023, roč. 30, č. 9, s. 9–13. ISSN 1210-9096. Dostupné z: https://www.kacr.cz/file/7469/auditor-9-2023.pdf.

Účetní jednotky tak mohou jako měnu účetnictví používat namísto české měny jinou měnu, nicméně pouze pod podmínkou, že tato jiná měna bude funkční měnou dané účetní jednotky a nebude hyperinflační. Funkční měnou může být oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví jakákoliv měna, která naplní definici podle odstavce 3, tedy bude měnou primárního ekonomického prostředí účetní jednotky.

Posouzení, zda je daná měna měnou hyperinflační, bude vycházet z kritérií uvedených v Mezinárodním účetním standardu 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách, který upravuje problematiku vykazování v hyperinflačních ekonomikách (dále jen „IAS 29“).

Stejně jako ve stávajícím zákoně měnou účetní jednotky veřejného sektoru je vždy česká měna.

**K § 124 (Měna vykazování)**

V případě individuální účetní závěrky zákon o účetnictví stanoví, že měna vykazování musí být vždy shodná s měnou účetnictví. V případě konsolidované účetní závěrky si jako měnu vykazování může mateřská účetní jednotka zvolit jakoukoliv měnu, která není hyperinflační, tedy i měnu odlišnou od své měny účetnictví. Nezávislost měny vykazování na měně účetnictví mateřské účetní jednotky může být účelná zejména v situacích, kdy by činnost mateřské účetní jednotky v rámci konsolidačního celku představovala relativně malý ekonomický přínos, zatímco činnost některé z dceřiných účetních jednotek by představovala převažující činnost konsolidačního celku.

Podle ustanovení § 123 a § 124 může být měnou účetnictví nebo měnou vykazování konsolidované účetní závěrky jakákoliv jiná než česká měna, pokud v případě měny účetnictví naplňuje znaky funkční měny této účetní jednotky podle § 123 odst. 3 a není hyperinflační. Z hlediska naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení totiž není žádoucí, aby měnou účetnictví účetní jednotky nebo měnou vykazování konsolidované účetní závěrky byla měna, která je vysoce nestabilní a ve srovnání se stabilními měnami neposkytuje použitelné účetní informace, aniž by byl proveden přepočet na některou ze stabilních měn. Namísto přepočtu hyperinflační měny účetnictví na některou stabilní měnu však bylo v navrhovaných ustanoveních § 123 odst. 2 a § 124 odst. 3 zvoleno odlišné řešení, a sice pokud by zvolenou jinou než českou měnu bylo možné označit za hyperinflační, nelze ji jako měnu účetnictví nebo měnu vykazování konsolidované účetní závěrky použít. Měnou účetnictví bude v takovém případě vždy česká měna, protože již nelze aplikovat možnost mít za měnu účetnictví jinou než českou měnu, která je funkční měnou účetní jednotky, ale je hyperinflační měnou. Měnou vykazování konsolidované účetní závěrky pak může být jakákoliv měna odlišná od této hyperinflační měny.

Při přepočtu na měnu vykazování se postupuje podle mezinárodních účetních standardů, zejména podle IAS 21.

Odstavec 6 upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcích právních předpisů za účelem podrobnější úpravy problematiky přepočtu pro účely konsolidace státu.

V případě konsolidované účetní závěrky České republiky platí, že musí být vždy sestavena v české měně, čímž je navázáno na § 123 odst. 4, podle kterého může být měnou účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru výhradně česká měna.

**K § 125 (Změna měny účetnictví)**

Změna měny účetnictví je stejně jako ve stávající účetní legislativě, v souladu s požadavky na kvalitu účetních informací (zejména s požadavkem srozumitelnosti a srovnatelnosti), povolena pouze k prvnímu dni účetního období.

Odst. 2 stanovuje pravidlo nevratného režimu měny účetnictví. Pokud účetní jednotka již přešla na režim funkční měny, která se od české měny liší, nelze se následně vrátit k české měně, pokud tato česká měna není zároveň funkční měnou účetní jednotky. Ustanovení rovněž představuje speciální úpravu k § 123 odst. 2. Znamená to, že i v případě, kdy se funkční měna účetní jednotky stane měnou hyperinflační, účetní jednotka režim funkční měny nemůže opustit. Cílem je zachovat konzistentní vykazování.

V odstavci 3 je stanoveno, že se postupuje podle mezinárodních účetních standardů, zejména podle IAS 21, také při změně měny účetnictví stejně jako při změně funkční měny.

**K hlavě II – Přepočet na měnu účetnictví**

**K dílu 1 – Okamžik přepočtu na měnu účetnictví**

**K § 126 (Aktiva a dluhy v cizí měně)**

Ustanovení opouští právní úpravu obsaženou v § 4 odst. 12 stávajícího zákona o účetnictví. Výčet aktiv a dluhů byl v navrhovaném ustanovení opuštěn a nahrazen obecnou definicí vystihující povahu těchto vybraných aktiv a dluhů. Tyto aktiva a dluhy jsou nazývány aktivy a dluhy v cizí měně a jedná se o taková aktiva a dluhy, která jsou vystavena kurzovému riziku.

Odstavec 2 vymezuje pro účely účetnictví cizí měnu, stejně jako stávající zákon v § 4 odst. 12, kterou se rozumí jakákoliv měna odlišná od měny účetnictví, tj. z pohledu účetní jednotky, jejíž měnou účetnictví je například euro, může být cizí měnou i česká měna.

**K § 127 (Přepočet na měnu účetnictví)**

Východiskem navrhovaných ustanovení odstavce 1 je dosavadní úprava obsažená v § 24c odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Vzhledem k tomu, že dle § 123 odst. 2 nového zákona o účetnictví může být měnou účetnictví pouze česká měna, nebo jiná měna, jde-li o funkční měnu účetní jednotky, je transakce a jiné události v cizí měně nutno přepočítat na měnu účetnictví. Ustanovení odstavce 1 stanoví jednotný okamžik, k němuž je prováděn tento přepočet podle aktuálního kurzu, a sice okamžik, kdy k transakci nebo jiné události došlo.

**K dílu 2 – Kurzy pro přepočet na měnu účetnictví**

**K § 128 (Kurz přepočtu na měnu účetnictví)**

V návaznosti na ustanovení § 127, které stanoví okamžik, k němuž se provádí přepočet měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví, ustanovení § 128 upravuje pravidla pro zjištění kurzu, který se pro tento přepočet použije. Přepočet je možné provést několika způsoby, přičemž toto ustanovení obsahuje pravidla pro zjištění kurzu přepočtu na měnu účetnictví, který je v postavení lex generalis vůči sjednanému kurzu podle § 129 a pevnému kurzu podle § 130. Navrhované ustanovení přejímá úpravu obecného kurzu dle § 24d dosavadního zákona o účetnictví.

Navržená úprava se týká přepočtu měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví.

Ustanovení odstavce 1 vymezuje kurz přepočtu na měnu účetnictví a vychází přitom z dosavadní koncepce v ustanovení § 24d odst. 1, když jako výchozí kurz přepočtu stanoví kurz vyhlašovaný centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví.

Odstavec 2 přejímá dosavadní právní úpravu § 24d odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví. V případě, že centrální banka příslušná pro měnu účetnictví nevyhlašuje kurz podle odstavce 1 denně nebo týdně, může účetní jednotka provést přepočet pomocí kurzu mezibankovního trhu k euru nebo americkému dolaru. V případě, že je její měnou účetnictví jiná měna než euro nebo americký dolar, následně takto zjištěný kurz přepočítá z eur nebo amerických dolarů na svou měnu účetnictví kurzem podle odstavce 1.

Cílem ustanovení odstavce 3 je umožnit účetním jednotkám, které jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce, použít jako kurz pro přepočet jiné měny na měnu účetnictví kurz, který je vyhlašován centrální bankou příslušnou pro měnu vykazování konsolidované účetní závěrky. Pokud by měna účetnictví této účetní jednotky byla odlišná od měny vykazování konsolidované účetní závěrky, mohlo by při absenci navrhovaného ustanovení docházet k tomu, že přepočet aktiva nebo dluhu, který je prováděn nejprve na měnu účetnictví této účetní jednotky a následně na měnu vykazování konsolidované účetní závěrky, bude pokaždé proveden jiným kurzem. Na základě tohoto ustanovení bude této účetní jednotce umožněno, aby již při přepočtu aktiva nebo dluhu na vlastní měnu účetnictví použila stejný kurz, který bude použit při přepočtu tohoto aktiva nebo dluhu na měnu vykazování konsolidované účetní závěrky.

Navrhované ustanovení se přitom vztahuje nejen na dceřiné účetní jednotky ve smyslu nového zákona o účetnictví (tj. účetní jednotky, jejichž mateřská účetní jednotka je účetní jednotou podle tohoto zákona), ale i na účetní jednotky, které podléhají konsolidaci, avšak jejich mateřská účetní jednotka se řídí jiným právním řádem. Ustanovení odstavce 4 přejímá ustanovení § 24d odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého lze za kurz pro příslušný den přepočtu považovat také kurz vyhlášený pro předcházející den.

**K § 129 (Sjednaný kurz)**

Ustanovení § 129 přejímá dosavadní úpravu v § 24d odst. 6 stávajícího zákona o účetnictví s tím, že daný způsob přepočtu je nově pojmenován jako „sjednaný kurz“. Tento kurz může účetní jednotka použít namísto kurzu přepočtu na měnu účetnictví stanoveného v § 128, avšak pouze v případě přepočtu aktiva nebo dluhu v podobě peněžních prostředků měny, která není měnou účetnictví. Sjednaným kurzem přepočtu se podle navrhovaného ustanovení rozumí kurz, za který byly peněžní prostředky jiné měny reálně nakoupeny nebo prodány, přičemž tento kurz může být odlišný od kurzu podle § 128. K okamžiku uskutečnění nákupu nebo prodeje tedy může účetní jednotka provést přepočet peněžních prostředků cizí měny tímto sjednaným kurzem, a nikoliv kurzem přepočtu na měnu účetnictví.

Možnost použít tento kurz přepočtu se však omezuje pouze na okamžik uskutečnění nákupu nebo prodeje. Vzhledem k tomu, že peněžní prostředky jsou aktivem v cizí měně ve smyslu § 126, je účetní jednotka povinna provést přepočet také ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a to již podle obecných pravidel stanovených v § 128.

**K § 130 (Pevný kurz)**

Navrhované ustanovení v odstavci 1 vychází z dosavadní právní úpravy § 24d odst. 4 stávajícího zákona o účetnictví a rovněž umožňuje účetní jednotce použít pro přepočet pevný kurz namísto kurzu podle § 128. Použití pevného kurzu přepočtu záleží zcela na rozhodnutí účetní jednotky.

V odstavci 2 je definován pojem pevného kurzu, kterým je pro předem zvolené období jeden z kurzů přepočtu na měnu účetnictví upravených v § 128.

Při volbě typu kurzu, který bude používán pro zvolené období jako kurz pevný, by však účetní jednotka měla postupovat v souladu s cílem účetního výkaznictví tak, aby naplnila požadavky na kvalitu účetních informací.

Účetní jednotka, která se rozhodne používat pevný kurz, musí vždy předem stanovit období, k jehož prvnímu dni bude pevný kurz stanoven a po které bude platit. Nová úprava upouští od nutnosti stanovit tak vnitřním předpisem, neboť jejím primárním objektem zájmu je úprava účetního výkaznictví, a nikoliv vedení účetnictví. Nový zákon o účetnictví proto ponechává

způsob, jakým po formální stránce účetní jednotka vymezí období pro používání pevného kurzu, na rozhodnutí účetní jednotky.

Nově se však nahrazuje změna pevného kurzu, v dosavadní úpravě prováděná vydáním vnitřního předpisu aktualizujícím dosud používaný pevný kurz, a to ukončením zvoleného období a zahájením nového období pro používání pevného kurzu.

**K dílu 3 - Zvláštní případy přepočtů**

**K § 131 (Měna účetnictví zahraniční pobočky)**

Ustanovení odstavce 1 upravuje fikci, na základě které je možné na pobočku účetní jednotky v zahraničí pro účely měny účetnictví hledět jako na účetní jednotku. Tato pobočka tak může mít vlastní měnu účetnictví odlišnou od měny účetnictví účetní jednotky.

Ustanovení odstavce 2 stanovuje, že při přepočtu měny účetnictví této pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky pro účely sestavení individuální účetní závěrky, jakož i při vypořádání rozdílů vzniklých při tomto přepočtu se postupuje podle mezinárodních účetních standardů.

**K § 132 (Přepočet pro účely posouzení kritérií)**

Toto ustanovení reaguje na možnost využití jiné než české měny jako měny účetnictví nebo měny vykazování v případě, kdy je potřeba zjistit, zda účetní jednotka používající jinou, než českou měnu dosahuje limitních hodnot vyplývajících z účetnictví upravených v účetních i jiných právních předpisech v české měně. Jedná se o změnu oproti dosavadní právní úpravě § 24b stávajícího zákona o účetnictví, podle kterého v těchto případech docházelo k přepočtu předmětných kritérií stanovených v české měně, a nikoliv hodnot vykazovaných účetní jednotkou.

**K části šesté – Oceňování**

**K hlavě I – Okamžik a způsoby ocenění**

**K § 133 (Prvotní a následné ocenění)**

Oceňováním se rozumí určení účetní hodnoty aktiv a dluhů zejména pro účely jejich vykázání v účetní závěrce; tato ustanovení nicméně umožňují oceňovat (určit účetní hodnotu) k jakémukoliv okamžiku (jako kdyby se k danému okamžiku sestavovala účetní závěrka). Ustanovení rozlišuje mezi oceňováním prvotním (při pořízení či vytváření, tj. když se stávají způsobilými k vykázání) a následným. Potřeba následného ocenění je dána tím, že účetní hodnota aktiv a dluhů se v čase může vyvíjet. Toto členění následuje systematika této hlavy. Přitom platí, že účetní jednotka nejprve vyhodnotí, zda nemá být aktivum nebo dluh následně oceněn na základě aktuálních hodnot; pokud ne, přistoupí k následnému ocenění na základě historických hodnot.

Podrobnější normy pro oceňování budou čerpány z prováděcí vyhlášky, která upravuje účetní metody. Oceňování je klíčovou součástí účetních metod.

**K § 134 (Pořizovací výdaj)**

Pořizovací výdaj představuje souhrn všech plnění přímo souvisejících s nabytím aktiva. Očekává-li se výdaj na likvidaci nabývaného aktiva, je taktéž součástí pořizovacího výdaje, a to buď stálého hmotného aktiva, nebo zásob, pokud je výdaj na likvidaci důsledkem jejich výroby.
Pořizovacím výdajem je úhrn nabývacího a vedlejšího pořizovacího výdaje. Nabývací výdaj lze považovat za výdaj primární, který je hlavním nosičem transakce. Vedlejším pořizovacím výdajem jsou plnění doprovázející, vedlejší; typicky transakční poplatky, zprostředkování,

přeprava. Zákon stanovuje, že vedlejším pořizovacím výdajem je také plnění vynaložené s cílem uvést aktivum do stavu způsobilého k užívání, resp. na zamýšlené místo a do zamýšleného stavu, jde-li o zásoby. Stavem způsobilým k užívání se pro účely účetnictví rozumí stav, kdy se aktivum nachází na místě a ve stavu umožňujícím jeho užívání způsobem zamýšleným účetní jednotkou. Není však nutné, aby účetní jednotka užívala aktivum sama, ale aby bylo užíváno zamýšleným způsobem – například když jej účetní jednotka plánuje pronajímat.

**K § 135 (Uskutečnění pořizovacího výdaje)**

Pro zahrnutí plnění do pořizovacího výdaje musí dojít k jeho uskutečnění. Smyslem tohoto ustanovení není jen vymezení příslušných okamžiků, ale také zdůraznění, že pořizovacím výdajem se nutně nemyslí „peněžní výdaj“, tj. že uskutečnění pořizovacího výdaje se neřídí okamžikem peněžité úhrady (mimo např. nákupu za hotové). K tomu dojde poskytnutím plnění nebo vznikem dluhu dle toho, co nastane dříve. Zároveň při pořizováním vlastní činností dochází k uskutečnění pořizovacího výdaje okamžikem spotřeby nebo použití aktiva.

**K § 136 (Výše pořizovacího výdaje)**

Na ustanovení definující pořizovací výdaj a jeho uskutečnění navazuje ustanovení o určení výše pořizovacího výdaje. U peněžních plnění je touto výší jmenovitá nebo současná hodnota peněžního toku, v závislosti na době splatnosti. Jde-li o nepeněžité plnění, je výše pořizovacího výdaje dána reálnou hodnotou tohoto plnění. Dochází-li k vytvoření aktiva vlastní činností, je výší pořizovacího výdaje účetní hodnota aktiva, které bylo za tímto účelem spotřebováno, nebo související odpis aktiva, které bylo k tomuto účelu použito.

**K § 137 (Současná hodnota)**

Jelikož se oproti stávající úpravě nově zohledňuje časová hodnota peněz u peněžitých plnění splatných za dobu delší než jeden rok, obsahuje ustanovení definici současné hodnoty, přičemž se nenormuje způsob jejího výpočtu, protože ten se může dle situace různit. Zavedení současné hodnoty do národních účetních předpisů vede ke zvýšení srovnatelnosti národního výkaznictví a výkaznictví dle IFRS a také k reálnějšímu vykazování dlouhodobých peněžitých pohledávek a dluhů.

**K § 138 (Pořizovací hodnota dluhu)**

Ustanovení definuje pořizovací hodnotu dluhu jako částku peněz poskytnutých věřitelem po odečtení případných plnění vynaložených přímo za účelem vzniku nebo převzetí dluhu. I pro tato plnění mj. platí, že musí být uskutečněna (viz § 135). Aplikace pořizovací hodnoty dluhu vede k časovému rozlišení nákladů souvisejících s pořízením dluhu. Pořizovací hodnotou dluhu se prvotně ocení peněžitý dluh z půjčených peněz, které je účetní jednotka povinna vrátit (viz § 144).

**K § 139 (Reálná hodnota)**

Definice reálné hodnoty byla převzata a je totožná s definicí uvedenou v IFRS 13. Výklad tohoto ustanovení (tj. postup stanovení reálné hodnoty) proto musí být v souladu s IFRS 13, a to jak pro shodu definice, tak pro dostatečnou shodu koncepčního rámce IFRS a českého účetnictví.

**K § 140 (Ekvivalenční hodnota)**

Oproti stávající úpravě se ekvivalenční hodnota nově upravuje též o úpravu rozdílu mezi prvotní účetní hodnotou nabytého podílu a výší vlastního kapitálu nabývané účetní jednotky připadající na daný podíl v okamžiku jeho nabytí.

**K § 141 (Naběhlá hodnota)**
Ustanovení vymezuje naběhlou hodnotu a rovnoměrně naběhlou hodnotu. Cílem úpravy rovnoměrně naběhlé hodnoty v účetních předpisech je umožnit mikro a malým účetním jednotkám užívat méně komplexní účetní metodu pro vykazování úroků.

**K § 142 (Fond z přecenění)**

Navrhované ustanovení vymezuje pojem fond z přecenění a obecný princip a pravidla pro jeho tvorbu a rozpouštění. Tento pojem se zavádí proto, aby usnadnil normování oceňování aktiv a dluhů následně oceňovaných mimo výsledek hospodaření za účetní období.

V odstavci 1 je nejprve zmíněno, že fond z přecenění je součástí vlastního kapitálu a že k jeho vzniku dochází v důsledku výskytu výnosů a nákladů, které jsou vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období. Ustanovení § 59 navrhovaného zákona obsahuje obecné definice výnosu a nákladu, načež v § 61 je uvedeno, že do výsledku hospodaření za účetní období vstupují pouze ty výnosy a náklady, které nebyly vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období. Ostatní výnosy a náklady, tj. ty, které byly vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období, poté tvoří fond z přecenění, pokud jde o výnosy a náklady z ocenění aktiva nebo dluhu. V odstavci 2 je dále definován pojem „aktivum nebo dluh oceňovaný do fondu z přecenění“, který zahrnuje aktiva nebo dluhy, jejichž ocenění dává vzniknout výnosům a nákladům, které jsou vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období.

Výnos nebo náklad z ocenění aktiva nebo dluhu mohou být vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období buď přechodně, nebo trvale (viz § 61 odst. 3). V obou případech budou ovšem takto vyloučené výnosy a náklady tvořit fond z přecenění, a to až do okamžiku, kdy z něj budou vyjmuty. Odstavec 3 upravuje okamžik, ke kterému se z fondu z přecenění vyjmou přechodně vyloučené výnosy a náklady. Je zde přitom uvedeno obecné pravidlo, že se přechodně vyloučené výnosy nebo náklady vyjmou z fondu z přecenění v okamžiku pozbytí aktiva nebo dluhu, v důsledku jejichž ocenění vznikly. Pokud však účetní předpis stanoví jiný okamžik vyjmutí vyloučeného výnosu nebo nákladu z fondu z přecenění, obecné pravidlo se nepoužije. Základním charakteristickým prvkem přechodného vyloučení je přitom to, že při vyjmutí vyloučeného výnosu nebo nákladu z fondu z přecenění se tento výnos nebo náklad stanou výnosem nebo nákladem ovlivňujícím výsledek hospodaření za účetní období.

Odstavec 4 dále doplňuje, že pokud jsou aktivum nebo dluh pozbyty při vkladu nebo přeměně bez tržní podstaty (k tomu viz § 148 odst. 4), nedochází k vyjmutí výnosu nebo nákladu vzniklých v důsledku ocenění takto pozbývaného aktiva nebo dluhu z fondu z přecenění.

V odstavci 5 se hovoří o trvalém vyloučení výnosu nebo nákladu z výsledku hospodaření. Na rozdíl od přechodného vyloučení (viz odstavec 3) se trvale vyloučený výnos nebo náklad nestávají v okamžiku jejich vyjmutí z fondu z přecenění výnosem nebo nákladem ovlivňujícím výsledek hospodaření. V tomto odstavci je dále stanoveno, že okamžik vyjmutí z fondu z přecenění při trvalém vyloučení stanoví účetní předpis; obecné pravidlo tedy v tomto případě stanoveno není.

Odstavec 6 zmocňuje Ministerstvo financí stanovit vyhláškou okamžik, ve kterém se vyloučené výnosy a náklady vyjmou z fondu z přecenění. Toto se přitom vztahuje jak na přechodné vyloučení, tak i na trvalé vyloučení.

Navrhovanou úpravu fondu z přecenění lze připodobnit ostatnímu úplnému výsledku v mezinárodních účetních standardech, ovšem s hlavním rozdílem v tom, že uživatel účetních výkazů sestavených podle navrhovaného zákona by měl dopady takových transakcí najít ve výkazu změn vlastního kapitálu (a nikoliv ve výkazu ostatního úplného výsledku).

**K hlavě II – Prvotní ocenění**

**K § 143 (Prvotní ocenění aktiv)**

Základním prvotním oceněním je ocenění pořizovacím, nebo nabývacím výdajem, v závislosti na tom, zda se dané aktivum následně oceňuje reálnou hodnotou s dopadem do výsledku hospodaření za účetní období, či nikoli. Součástí pořizovacího výdaje jsou přitom i výdaje na likvidaci. Zahrnutí výdajů na likvidaci do pořizovacích výdajů je převzato z IFRS a souvisí s myšlenkou, že součástí ocenění aktiva při pořízení mají být veškeré výdaje, které s jeho pořízením souvisí. Jedná se vlastně o specifický typ vedlejšího pořizovacího výdaje. K vybraným položkám aktiv pak toto ustanovení obsahuje speciální ustanovení. Ocenění zde uvedené se typicky použije při koupi, směně i u inventarizačních přebytků. Kulturní památky lze nově ocenit reálnou hodnotou při pořízení, není-li znám pořizovací výdaj. Stávající úprava ocenění ve výši jedné koruny (popř jiné jednotky měny účetnictví) je zachována, i nadále se však jedná o řešení, ke kterému by účetní jednotka měla přistoupit až v případě, že jí pořizovací výdaj není znám (a nelze určit reálnou hodnotu).

Významnou novinkou nového zákona o účetnictví je aplikace současné hodnoty peněžního toku na ocenění pohledávek, které jsou splatné za dobu převyšující jeden kalendářní rok. Současnou hodnotu peněžního toku nemusí používat mikro a malé účetní jednotky, pokud se tak rozhodnou (viz § 150).

Pohledávky z finančního leasingu zde nejsou normovány, neboť toto ustanovení cílí na obecnou úpravu platnou pro všechny účetní jednotky a pohledávky z leasingu jsou definovány v § 49 pro mikro a malé účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru spolu s definicí práva užívání. Mikro a malé účetní jednotky se však mohou rozhodnout použít Mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 Leasingy, a tedy neaplikovat ustanovení zákona týkající se práva užívání a pohledávek z leasingu.

**K § 144 (Prvotní ocenění dluhů)**

Ustanovení dluhy primárně oceňuje reálnou hodnotou přijatého plnění. Peněžitým dluhem z peněz poskytnutých věřitelem se rozumí půjčky a úvěry, a to včetně jejich refinancování. Dluhem je myšlen i očekávaný odchozí peněžní tok, který je nutné odhadnout. Jak již bylo řečeno dříve, významnou novinkou nového zákona o účetnictví je ocenění na bázi současné hodnoty peněžních toků, což se projevuje i v ocenění dluhů, které jsou splatné za dobu převyšující 12 měsíců. Takovýto dluh, pokud vzniká v souvislosti s pořízením aktiva, pak vede i k nižšímu ocenění (v současné hodnotě) nabývaného aktiva oproti dosavadní úpravě, dle které je aktivum oceněno ve jmenovité hodnotě dluhu.

**K § 145 (Prvotní ocenění aktiv a dluhů nabytých bezúplatně, vkladem nebo přeměnou)**

Ustanovení je speciální k obecným způsobům ocenění aktiv a dluhů, a to vzhledem ke specifickému způsobu nabytí. Ocenění je založeno na aktuálních hodnotách. Nabytím vkladem je myšleno i nabytí prostřednictvím příplatku (viz § 274). Ocenění reálnou hodnotou při těchto transakcích představuje základní metodu ocenění. Transakce tohoto typu však mohou být realizovány bez tržní podstaty (zejména v rámci skupiny). V těchto případech, které však dominují, neboť v České republice není obvyklé realizovat přeměny se subjekty mimo skupinu, zákon požaduje převzetí účetního ocenění (viz § 148).

**K § 146 (Prvotní ocenění aktiv a dluhů nabytých společně)**

Ustanovení normuje postup ocenění položek aktiv a dluhů nabytých společně. Nehledí se na individuálně sjednané ceny společně nabytých aktiv a dluhů – vždy se nejprve zjistí úhrnná prvotní účetní hodnota (sečtením hodnot jednotlivých aktiv a dluhů, není-li sjednána cena za celek), která se následně alokuje na jednotlivá aktiva a dluhy, přičemž se vychází z poměru jejich reálných hodnot (včetně reálných hodnot dluhů).

V případě pachtu obchodního závodu se aplikuje totožný přístup jako u aktiv a dluhů nabytých společně; u pachtu obchodního závodu tedy nevzniká goodwill (nejedná se o nabytí obchodního závodu, ale obdobu prodeje oběžných aktiv a nabytí práv užívání). Nehledí se tedy na individuálně sjednané ceny pro pacht a ostatní aktiva a dluhy – vždy se nejprve zjistí úhrnná prvotní účetní hodnota (sečtením hodnot jednotlivých aktiv, včetně práv užívání, a dluhů, není-li sjednána cena za celek), která se následně alokuje na jednotlivá aktiva, včetně práv užívání, a dluhy s tím, že se vychází z poměrů jejich reálných hodnot obdobně jako u aktiv a dluhů nabytých společně.

**K § 147 (Prvotní ocenění nabytého obchodního závodu)**

Při nabytí obchodního závodu dochází ke vzniku goodwillu, pokud úhrnná prvotní účetní hodnota obchodního závodu převýší rozdíl mezi jeho aktivy a dluhy oceněnými reálnou hodnotou (a upravenými o hodnotu aktiva nebo dluhu z odložené daně). Zákon přitom striktně odlišuje nabytí aktiv a dluhů společně od nabytí obchodního závodu. Ve stávající úpravě nebyl tento rozdíl jednoznačně vymezen a vedl k vykazování goodwillu i při transakcích, které ze své podstaty nebyly nabytím obchodního závodu (např. při nabytí nemovitostní společnosti nevykonávající ekonomickou činnost fúzí).

**K § 148 (Prvotní ocenění aktiv a dluhů při kapitálových transakcích bez tržní podstaty)**
Zákon o obchodních korporacích ukládá povinnost ocenit nepeněžitý vklad do kapitálové společnosti posudkem znalce nebo srovnatelným způsobem bez ohledu na to, kdo nepeněžitý vklad do kapitálové společnosti vnáší. Obdobně i zákon o přeměnách ukládá povinnost reálného ocenění jmění zanikající, nebo rozdělované společnosti, je-li toto jmění užito pro vytvoření nebo navýšení základního kapitálu. Smyslem této úpravy je stanovit limit pro výši základního kapitálu nebo jeho zvýšení, aby nedošlo k nadhodnocení nepeněžitého vkladu a tím vytváření fiktivního základního kapitálu.

Dosavadní úprava účetních předpisů na výše uvedený požadavek reagovala tak, že se ocenění znalcem promítlo do účetnictví nástupnické společnosti, tento postup však není požadován evropskými předpisy a má řadu negativních dopadů na vypovídací schopnost účetnictví.

Nová koncepce účetního zachycení přeměn v účetnictví reflektuje skutečnost, že právní úprava obsažená v zákoně o přeměnách je připravena pro transakce mezi osobami nespřízněnými, které se potřebují dohodnout na určení svých podílů na základním kapitálu nástupnické účetní jednotky. Praxe posledních minimálně deseti let ukazuje (data poskytnuta Fakultou financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze[18]), že cca 99 % všech uskutečněných přeměn v České republice se odehrává mezi kapitálově propojenými osobami. Promítnutí přecenění jmění na reálnou hodnotu v souladu se znaleckým posudkem do účetnictví nástupnické společnosti je tak v těchto případech nevhodné, jelikož představuje porušení řady základních principů účetnictví, které vycházejí jak z účetní teorie, tak z účetních předpisů (např. zásady opatrnosti, principu rozdělování realizovaného zisku, zachování podnikové podstaty a stálosti účetních metod) – k tomu viz např. Vomáčková[19] nebo Pospíšil & Vomáčková[20].

---

[18] POSPÍŠIL J., LUKEŠ J., SKÁLOVÁ J. Výstupy výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze *Empirická analýza účetního řešení podnikových kombinací a dopad na vypovídací schopnost účetních závěrek nástupnických společností*, který je registrován u Interní grantové agentury VŠE v Praze pod číslem F1/41/2021.

[19] VOMÁČKOVÁ, H. Oceňování při přeměnách obchodních korporací v českém účetnictví – příklady z praxe. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2015, č. 4, s. 59–77. Dostupné z: https://doi.org/10.18267/j.cfuc.459.

[20] POSPÍŠIL, J. a VOMÁČKOVÁ, H. Net Assets Valuation in Transformations of Czech Companies. Online. *Journal of Applied Economic Sciences*. 2017, roč. 12, č. 7, s. 1906–1917.

Dále tento postup vytváří prostor pro umělé navyšování vlastního kapitálu v rámci existujících koncernů a rozdělování/vyplácení dosud nerealizovaných zisků na základě toliko znaleckého posudku představujícího často současnou hodnotu budoucích (předjímaných) peněžních toků. Umělé přeceňování jmění dále vytváří prostor pro obcházení omezujících pravidel daňové uznatelnosti vnitroskupinových úroků (Lukeš, 2022[21]). Přitom omezení daňové uznatelnosti těchto nákladů přímo vychází z příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů ve vazbě na tzv. nadměrné výpůjční výdaje (implementace směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu) a z takzvaných pravidel nízké kapitalizace, tedy pravidel, které daňovou uznatelnost úrokových nákladů spojují s výší vlastního kapitálu účetní jednotky.

Potřebu rozlišovat transakce tohoto typu (zejm. přeměny, nepeněžité vklady) podle toho, zda se uskutečňují mezi osobami nezávislými nebo osobami pod společnou kontrolou, zdůrazňuje rovněž IFRS 3, který přeceňování nabytých aktiv a dluhů na reálnou hodnotu připouští pouze za předpokladu, že se transakce uskutečnila mezi osobami, které nejsou pod společným vlivem. Tento princip je třeba zavést také pro účetní jednotky, které přímo regulaci IFRS nepodléhají, aby byla zachována srovnatelnost alespoň v základních koncepčních aspektech účetního výkaznictví a účetní jednotky podléhající přímo IFRS nebyly neoprávněně znevýhodněny. Navržené účetní řešení těchto transakcí pro účetní jednotky postupující dle národních účetních předpisů vychází z koncepce uvedené právě v IFRS 3 (viz dále). Jinými slovy, ať už účetní jednotka bude postupovat dle mezinárodních účetních standardů nebo dle zákona a vyhlášky, účetní řešení bude obdobné.

Nerozlišování v přístupu k účetnímu zachycení transakcí pod společným vlivem od transakcí mezi nespřízněnými osobami rovněž umožňuje obcházet zákaz vykazování některých interně vytvářených aktiv, zejména nehmotných (např. obchodní známky, zákaznické kmeny, výsledky interního výzkumu a vývoje), které nesplňují stanovené omezující podmínky (viz např. § 6 odst. 3 dosud platné vyhlášky č. 500/2002 nebo IAS 38). Výdaje vynaložené na interní vývoj těchto nehmotných aktiv mají dle stávající právní úpravy a dle IFRS zůstat součástí výsledku hospodaření období, ve kterém byly vynaloženy (v podobě nákladů). Jejich vykázání/aktivace v důsledku přeměny tak zpětně aktivuje jednou vynaložené náklady zpět do rozvahy a podvojným vykázáním vytváří disponibilní fond vlastního kapitálu, jehož rozdělení je sice legální, avšak umožňuje výplatu zisku dosud nerealizovaného (nevydělaného/nedosaženého) a tím může významně ohrozit předpoklad trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti.

Povinnost oceňovat nepeněžité vklady a jmění zanikající nebo rozdělované společnosti při přeměně není výmyslem českého zákonodárce, ale vyžaduje jej směrnice 2017/1132/EU. Ta však nevyžaduje, aby toto ocenění bylo propsáno do účetnictví.

Dle směrnice 2013/34/EU se položky zachycené v účetní závěrce oceňují v pořizovacích cenách či výrobních nákladech (koncept historických cen uvedený v čl. 6 odst. 1 písm. i)). Jakékoli jiné ocenění považuje tato směrnice za alternativu, která je závislá na volbě členských států (viz článek 7 - Alternativní metoda oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách, nebo Článek 8 - Alternativní metoda oceňování reálnou hodnotou). Požadavek směrnice 2017/1132/EU na ocenění jmění znaleckým posudkem tak nelze vnímat jako požadavek na vykázání tohoto ocenění do účetnictví nástupnické společnosti, nýbrž pouze jako požadavek stanovení přiměřené výše podílů na nástupnické společnosti.

---

[21] LUKEŠ, J. Role fúzí v akvizičním procesu nemovitostních fondů a zneužití daňového práva. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2022, č. 1, s. 5–20. Dostupné z: https://doi.org/10.18267/j.cfuc.570.

Odstavec 1 upravuje způsob prvotního ocenění jednotlivého aktiva a dluhu nabytého vkladem nebo přeměnou bez tržní podstaty. Stanovuje, že se ocení přebíranou účetní hodnotou, nedochází tedy ke změně ocenění (na reálnou hodnotu), ani se neaplikují ustanovení pro prvotní ocenění aktiv a dluhů nabývaných společně, nebo ustanovení upravující nabývání obchodního závodu. Při přeměně nebo vkladu bez tržní podstaty tedy nemohou vzniknout nová aktiva ani dluhy, ani nemůže být vykázán goodwill (jako by tomu mohlo být při nabytí obchodního závodu). Pokud původní účetní hodnota nebyla určena podle metod nabývající jednotky, musí se upravit podle pravidel pro změnu metody. Pokud je aktivum nebo dluh nabyt od osoby, která není účetní jednotkou (ani zahraniční účetní jednotkou), použije se reálná hodnota.

Odstavec 2 stanovuje speciální úpravu k odstavci 1 pro přeměny bez tržní podstaty uvnitř skupiny – konkrétně mezi mateřskou a dceřinou účetní jednotkou. V takovém případě se pro ocenění aktiv a dluhů vychází z konsolidované účetní závěrky, která by byla sestavena k rozhodnému dni. Účetní hodnoty aktiv a dluhů se mohou výrazně lišit od účetních hodnot v konsolidované účetní závěrce, tento rozdíl se vlivem realizace přeměny smaže.

Odstavec 3 řeší situace, kdy přeměnou nebo vkladem jsou nabyty aktiva nebo dluhy, ke kterým se váže fond z přecenění. Tento fond nabývající účetní jednotka vykáže též spolu s aktivem nebo dluhem. Výnosy nebo náklady vykázané v tomto fondu ovlivní výsledek hospodaření u nabývající účetní jednotky až v období, kdy nastane okamžik stanovený účetním předpisem (např. při prodeji souvisejícího aktiva). Vychází se tedy z obecné úpravy vyloučení výnosů a nákladů z výsledku hospodaření.

Zákon záměrně neupravuje, resp. neomezuje výklad toho, co se rozumí transakcí bez tržní podstaty, a nechává to na výkladu při konkrétních realizovaných vkladech a přeměnách, nicméně v odstavci 4 stanovuje, že vkladem nebo přeměnou bez tržní podstaty je vklad nebo přeměna mezi účetními jednotkami z téže skupiny. Transakce bez tržní podstaty nemusí být omezena pouze na vklady a přeměny, ale může to být i akvizice v rámci skupiny, distribuce kapitálu apod. Obecně lze říci, že pro to, aby transakce byla realizována s tržní podstatu, je nutné nějaké formy dohody mezi jednotlivými aktéry o poměru a výši kapitálového ovládání. Přitom se nepřehlíží k dohodám čistě formálním. Většina realizovaných přeměn v České republice je právě mezi účetními jednotkami v rámci téže skupiny, ať už mezi „sestrami“ či dceřinými a mateřskými účetními jednotkami. Právě tyto transakce tak budou nově podléhat úpravě ocenění aktiv a dluhů bez tržní podstaty. S ohledem na úpravu účetních jednotek z téže skupiny v § 7 odst. 3 písm. b) je přitom nutné pro účely vkladu, přeměny a rozdělování vlastního kapitálu vnímat jako skupinu i sesterské účetní jednotky, které jsou ovládány fyzickou osobou.

Odstavec 5 řeší distribuci vlastního kapitálu v rámci skupiny. Takovouto transakci je nutné ocenit v účetnictví stejně, jako by tok aktiv a dluhů byl opačný.

**K § 149 (Prvotní ocenění podílu vzniklého při kapitálových transakcích bez tržní podstaty)**

Ustanovení upravuje pro kapitálové transakce bez tržní podstaty prvotní ocenění podílu při jeho nabytí vkladem nebo rozdělením vyčleněním. Přitom pro potřeby ocenění nabytého podílu lze u vkladu a rozdělení vyčleněním postupovat shodně. Takovýto nabytý podíl se prvotně ocenění rozdílem mezi úhrny účetních hodnot pozbývaných aktiv a pozbývaných dluhů, neboť se jedná o transakci bez tržní podstaty a zákon tak nedovoluje „transakční“ ocenění, které by mělo dopad na výši vlastního kapitálu. Výjimkou z tohoto je vklad či rozdělení vyčleněním předluženého obchodního závodu, kdy by účetní hodnota nabytého podílu byla vlivem vyšší hodnoty dluhů než aktiv záporná. V případě záporné úhrnné účetní hodnoty vkládaných aktiv a dluhů vzniká vkladateli výnos, který se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období. V odstavci 3 tohoto ustanovení jsou dále normovány situace, kdy se mění stávající podíl,

například dodatečným vkladem. Písm. a) i b) cílí na správné úhrnné ocenění nabytého podílu tak, aby při obou těchto situacích nedocházelo k nadhodnocení podílu v účetnictví držitele.

Dále jsou řešeny situace, kdy přeměnou nebo vkladem jsou pozbyty aktiva nebo dluhy, ke kterým se váže fond z přecenění. Tento fond pozbývající účetní jednotka nadále vykazuje i po pozbytí těchto aktiv nebo dluhů; výnosy nebo náklady vykázané v tomto fondu ovlivní výsledek hospodaření u pozbývající účetní jednotky až v období, kdy dojde k pozbytí podílu nabytého předmětnou přeměnou nebo vkladem.

**K § 150 (Prvotní ocenění u mikro a malých účetních jednotek)**

Ustanovení, které z důvodu snížení administrativní zátěže zásadně zjednodušuje oceňování u malých a mikro účetních jednotek, a to zejména v oblasti diskontování, když se stanovuje, že malé a mikro účetní jednotky mohou místo současné hodnoty použít hodnotu jmenovitou. Rovněž nemusí peněžitý dluh z peněz poskytnutých věřitelem prvotně oceňovat jeho pořizovací hodnotou.

**K § 151 (Prvotní ocenění u účetních jednotek veřejného sektoru)**

Zvláštní ustanovení pro účetní jednotky veřejného sektoru, které upravuje ocenění u transakcí netržního charakteru (převzetí účetních hodnot) a vybrané výjimky z obecných pravidel oceňování. Účetní jednotka veřejného sektoru může pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku použít jeho jmenovitou hodnotu, nedosahuje-li toto aktivum nebo dluh hranice významnosti. Hranice významnosti včetně způsobu jejího stanovení je dána vyhláškou Ministerstva financí (viz § 68).

**K hlavě III – Následné ocenění**

**K dílu 1 – Následné ocenění na základě historických a aktuálních hodnot**

**K § 152 (Následné ocenění aktiv na základě historických hodnot)**

Ustanovení normuje, jakou hodnotou se následně oceňují aktiva na základě historických hodnot. Aktiva nespadající pod písmena b) – h) se následně oceňují dle písmene a), které je chápáno jako sběrné ustanovení. Zaměnitelná aktiva není nezbytné v účetnictví evidovat a oceňovat jednotlivě. Je přípustné vykazovat je v úhrnných hodnotách, přičemž při jejich úbytku lze ocenění provádět metodou váženého aritmetického průměru nebo metodou FIFO. Zákon oproti stávající úpravě nepoužívá pojem odložená daňová pohledávka, neboť z pohledu státu není zřejmý dluh v okamžiku vykázání tohoto aktiva, jedná se spíše o slevu na budoucí dani[22].

**K § 153 (Následné ocenění ekvivalenční hodnotou v individuální účetní závěrce)**

Ustanovení povoluje použití ekvivalenční hodnoty pro uvedené podíly v individuální účetní závěrce. V těchto případech nemá účetní jednotka povinnost tyto podíly oceňovat reálnou hodnotou, a to v souladu s ustanovením § 156 odst. 2 písm. b). Výnosy a náklady vzniklé z ocenění ekvivalenční metodou se přechodně vylučují z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění (viz § 142).

**K § 154 (Následné ocenění dluhů na základě historických hodnot)**

Ustanovení normuje následné ocenění dluhů na základě historických hodnot, přičemž základní oceňovací bází je naběhlá hodnota. V případě dluhu z odložené daně účetní jednotka aktualizuje jeho hodnotu dle očekávaného zvýšení či snížení budoucí daně ze zisku.

**K § 155 (Přeceňování stálých hmotných aktiv)**

---

[22] Viz např. Stiebal R., Bulletin Komory daňových poradců ČR [online]. 2025, č. 4.

Ustanovení normuje přeceňovací model pro stálá hmotná aktiva. Ačkoli tento model vychází z článku 7 směrnice 2013/34/EU, tak doposud nebyl v českých účetních předpisech upraven. Přeceňovací model umožňuje přecenit stálá hmotná aktiva na reálnou hodnotu a z této je následně odepisovat. Výnosy a náklady z přecenění vybraných aktiv tvoří fond z přecenění, z kterého je lze vyjmout pouze v okamžiku stanoveném účetními předpisy (viz úprava fondu z přecenění - § 142).

**K § 156 (Následné ocenění aktiv na základě aktuálních hodnot)**

Ustanovení obsahuje taxativní výčet aktiv následně oceňovaných reálnou hodnotou. Jedná se o položky, u nichž by jiné následné ocenění neposkytlo dostatečně relevantní informace. Pokud nelze reálnou hodnotu určit spolehlivě, účetní jednotka namísto následného ocenění na základě aktuálních hodnot postupuje dle odst. 5; jde-li o aktivum v odst. 5 neuvedené, postupuje účetní jednotka dle ustanovení o následném oceňování aktiv na základě historických hodnot (§ 152). Oproti stávající úpravě se nově normuje ocenění reálnou hodnotou u investičních aktiv, které nejsou finančním aktivem (např. historické automobily, nemovitosti určené k pronájmu aj.) a u komodit, pokud účetní jednotka nabývá tato aktiva k obchodování a zároveň je osobou autorizovanou licencovanou institucí certifikovanou k burzovním obchodům.

**K § 157 (Následné ocenění dluhů na základě aktuálních hodnot)**

Ustanovení obsahuje taxativní výčet dluhů následně oceňovaných reálnou hodnotou. Jedná se o položky, u nichž by jiné následné ocenění neposkytlo dostatečně relevantní informace. Pokud nelze reálnou hodnotu určit spolehlivě, účetní jednotka namísto následného ocenění na základě aktuálních hodnot dluh následně ocení jeho prvotní účetní hodnotou sníženou o uhrazenou část.

**K § 158 (Přechodné vyloučení ocenění reálnou hodnotou do fondu z přecenění)**

Ustanovení normuje přechodné vyloučení výnosu nebo nákladu z následného ocenění reálnou hodnotou investičních aktiv a vybraných derivátů do fondu z přecenění. V případě derivátů ustanovení dále upravuje zvláštní okamžiky vyjmutí těchto výnosů nebo nákladů z fondu z přecenění. V odst. 1 zákon tímto stanovuje způsob zachycení přecenění (dlouhodobých, popř. pasivních) investic, tj. do fondu z přecenění. Tento způsob vykázání změn reálné hodnoty eliminuje volatilitu výsledku hospodaření za účetní období způsobenou krátkodobými tržními výkyvy. Zároveň lépe odráží dlouhodobý charakter těchto investic, protože změny reálné hodnoty při tomto postupu nezkreslují provozní výkonnost účetní jednotky. Fond z přecenění je položkou vlastního kapitálu vázanou přímo k oceňovanému aktivu, a proto nepředstavuje disponibilní (rozdělitelný) zdroj. Na rozdíl od výsledku hospodaření za účetní období (resp. za minulé období) tak nezvyšuje části vlastního kapitálu účetní jednotky, které lze vyplatit či jinak použít, což odpovídá dlouhodobé povaze těchto investic.

**K § 159 (Následné ocenění aktiv a dluhů u mikro a malých účetních jednotek)**

Ustanovení, které z důvodu snížení administrativní zátěže zásadně zjednodušuje následné oceňování u malých a mikro účetních jednotek, když jim umožňuje namísto následného ocenění naběhlou hodnotou použít následné ocenění rovnoměrně naběhlou hodnotou. Mikro účetním jednotkám je rovněž umožněno nepoužívat následné ocenění reálnou hodnotou a místo toho postupovat dle odst. 1 písm. a) – c), případně dle § 152, jde-li o aktivum zde neuvedené.

**K § 160 (Následné ocenění aktiv a dluhů na základě aktuálních hodnot u účetních jednotek veřejného sektoru)**

Zvláštní ustanovení pro účetní jednotky veřejného sektoru, které modifikuje obecný přístup k následnému oceňování aktiv a dluhů na základě aktuálních hodnot.

**K dílu 2 - Úpravy účetní hodnoty při následném ocenění**

**K § 161 (Odpisy)**

Jde o základní ustanovení a pojmy potřebné ke stanovení odpisů, které mají vyjadřovat intenzitu využití aktiva účetní jednotkou. Na rozdíl od současné úpravy ustanovení ukládá účetním jednotkám zohlednit zbytkovou hodnotu povinně.

**K § 162 (Dodatečné zhodnocení)**

Ustanovení, které se věnuje dodatečným zhodnocením. Nahrazuje dosavadní pojem „technické zhodnocení“, protože se nevyžaduje posuzování změny technických parametrů aktiva, ale jeho ekonomických parametrů, tj. schopnosti přinášet ekonomické užitky účetní jednotce v budoucnu. Oproti stávající úpravě tak, v souladu s IFRS, dochází ke značnému rozšíření množství transakcí, které budou zvyšovat ocenění stálých aktiv. Nově se také explicitně zmiňuje možnost částečného vyřazení aktiva.

Pro účely prvotního ocenění dodatečného zhodnocení a uvedení do stavu způsobilého k užívání se na dodatečné zhodnocení hledí jako na samostatné aktivum. Odpisovat se pak začíná od okamžiku, kdy je uvedeno do stavu způsobilého k užívání.

**K § 163 (Opravy a údržba)**

Smyslem tohoto ustanovení je zejména identifikace transakcí, které nejsou dodatečným zhodnocením. To je důležité pro správnou interpretaci ustanovení předchozího paragrafu.

**K § 164 (Následné znehodnocení)**

Ustanovení řeší ocenění aktiv, u kterých není očekávána návratnost ve výši jejich účetní hodnoty. Doposud se pro toto následné ocenění používal poněkud neutrální pojem „opravné položky“, který nevystihoval problém, který toto následné ocenění řeší.

**K hlavě IV – Zvláštní ustanovení o oceňování v konsolidované účetní závěrce**

**K § 165 (Prvotní ocenění v konsolidované účetní závěrce)**

Ustanovení upravuje prvotní ocenění aktiv a dluhů dceřiné účetní jednotky pro účely konsolidované účetní závěrky, přičemž se stanovuje, že tato aktiva a dluhy se (až na uvedené výjimky) prvotně ocení reálnou hodnotou. Dále je zde vymezen goodwill vznikající při nabytí dceřiné účetní jednotky; ten je pak stálým nehmotným aktivem, či případně vzniká výnos, měl-li by goodwill vyjít záporný. Pojem goodwill v konsolidované účetní závěrce nahrazuje dosavadní pojem konsolidační rozdíl. Nejde přitom pouze o sjednocení pojmosloví, ale také o sjednocení podmínek jeho vykazování a způsob jeho výpočtu v rámci konsolidované i individuální účetní závěrky. Jinými slovy v případě, že účetní jednotka realizuje akvizici a stane se mateřskou účetní jednotkou, by pak následná fúze i konsolidace měly vést ke shodným dopadům do účetních výkazů.

**K § 166 (Prvotní ocenění v konsolidované účetní závěrce při transakci bez tržní podstaty)**

Ustanovení pro účely konsolidované účetní závěrky upravuje prvotní ocenění aktiv a dluhů dceřiné účetní jednotky, která byla nabyta transakcí bez tržní podstaty. Normuje se, že dochází k převzetí účetních hodnot u dceřiné účetní jednotky, obdobně jako v případě prvotního ocenění aktiv a dluhů nabytých vkladem nebo přeměnou bez tržní podstaty (§ 148) a v případě prvotního ocenění podílu nabytého vkladem nebo rozdělením vyčleněním bez tržní podstaty (§ 149). Dále je nutné upravit vlastní kapitál vykazovaný v konsolidované účetní závěrce o rozdíl mezi prvotní účetní hodnotou podílu v dceřiné účetní jednotce a podílem mateřské účetní jednotky na čistých aktivech dcery.

**K § 167 (Oceňování podílu ve společně ovládané účetní jednotce a v přidružené účetní jednotce)**

Navržená právní úprava stanovuje způsob, jakým jsou v konsolidované účetní závěrce vykázány účetní informace týkající se společně ovládaných účetních jednotek a přidružených účetních jednotek. Účetní informace o těchto účetních jednotkách jsou v konsolidované účetní závěrce vykázány prostřednictvím ocenění podílu (resp. investice), který má konsolidující účetní jednotka ve společně ovládané nebo přidružené účetní jednotce. Tento podíl se následně oceňuje ekvivalenční hodnotou sníženou o následné znehodnocení. Ekvivalenční hodnota je vymezena v § 140. K okamžiku prvotního ocenění je současně zjištěn rozdíl mezi prvotní účetní hodnotou podílu (zpravidla pořizovací výdaj) a vlastním kapitálem (resp. čistými aktivy) společně ovládané nebo přidružené účetní jednotky (ve stávajících účetních předpisech je tento rozdíl nazýván „konsolidační rozdíl“).

V čl. 27 odst. 9 směrnice 2013/34/EU je stanoveno, že tento postup – tj. použití ekvivalenční metody na ocenění podílů v daných účetních jednotkách – nemusí být uplatněn v případě nevýznamné účasti na základním kapitálu. Toto je v navrhovaném zákonem opět reflektováno v rámci zásady významnosti v § 68.

Navrženou právní úpravou současně dochází k posunu v účetním vnímání ekvivalenční metody a jejího použití při konsolidovaném výkaznictví. Dle stávajících právních předpisů je totiž ekvivalenční metoda při konsolidovaném výkaznictví považována také za konsolidační metodu (spolu s metodou plné a poměrné konsolidace). Tento pohled lze však považovat již za překonaný, neboť ekvivalenční metoda zde představuje „pouze“ metodu ocenění investice ve společně ovládané nebo přidružené účetní jednotce, jelikož při ní nedochází k žádné agregaci položek účetních výkazů s položkami konsolidující účetní jednotky.

Daným ustanovením rovněž dochází k další změně, a to k opuštění metody poměrné konsolidace, která se dle stávajících právních předpisů používala u společně ovládaných účetních jednotek. Tento posun je inspirován především mezinárodními účetními standardy, které metodu poměrné konsolidace opustily před více než 10 lety. Setrvání v používání metody poměrné konsolidace či možnost volby ji použít u společně ovládaných účetních jednotek by mohlo mít negativní důsledky na srovnatelnost konsolidovaných účetních závěrek, případně na jejich srozumitelnost pro zahraniční investory, a proto byla zvolena ekvivalenční metoda.

**K části sedmé – Použití mezinárodních účetních standardů**

Použití mezinárodních účetních standardů vychází primárně z 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”). Podle čl. 4 mají mateřské účetní jednotky, jejíž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s mezinárodními účetními standardy přejatými do práva EU. Tato povinnost přímo vyplývá z uvedeného nařízení, a proto nebyla do zákona zapracována.

**K hlavě I – Použití mezinárodních účetních standardů při účetním výkaznictví**

**K § 168 (Podmínky pro použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví)**

V § 168 je uveden výčet účetních jednotek, které povinně nebo dobrovolně použijí mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví. Podle ustanovení čl. 5 nařízení č. 1606/2002 mají členské státy možnost použití mezinárodních účetních standardů rozšířit na individuální účetní výkaznictví buďto dobrovolně nebo povinně. Účetní jednotky neuvedené v tomto paragrafu nemohou při individuální účetním výkaznictví mezinárodní účetní standardy použít. Při individuálním účetním výkaznictví postupují podle tohoto zákona a právního předpisu provádějícího tento zákon.

Návrh zákona v odstavci 1 počítá s rozšířením povinného použití mezinárodních účetních standardů na některé účetní jednotky působící na finančním trhu. Platná sektorová regulace vycházející z požadavků práva EU již v současné době požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci mezinárodních účetních standardů, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že se jedná o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití mezinárodních účetních standardů nejen posílí stabilitu finančního trhu, ale i zvýší prestiž a konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek i České republiky v rámci různých hodnocení, například zahraničními organizacemi a ratingovými agenturami. Pro úplnost je nutné doplnit, že současné době všechny účetní jednotky, na něž se vztahuje vyhláška č. 501/2002 Sb., pro účely vykazování finančních nástrojů, jejich oceňování a uvádění informací o nich v příloze v účetní závěrce postupují podle mezinárodních účetních standardů.

I když může povinné použití mezinárodních účetních standardů přechodně znamenat pro některé účetní jednotky zvýšené nároky spojené s přechodem na tento systém, je nesporné, že převáží přínosy vyplývající pro účetní jednotky jak ze snížení administrativní náročnosti spojené se zvláštními evidencemi založenými na mezinárodních účetních standardech pro účely naplňování požadavků sektorových regulací, tak i ze zvýšení mezinárodní prestiže a posílení konkurenceschopnosti. Externím uživatelům účetních závěrek včetně správce daně budou rovněž k dispozici ucelené informace o finanční situaci a změnách finanční situace účetních jednotek, které jim mohou výrazně pomoci při jejich rozhodování nebo plnění stanovených úkolů.

Odstavec 2 vymezuje účetní jednotky, které mohou dobrovolně použít mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví. Písmeno a) představuje změnu oproti dosavadní právní úpravě a stanoví, že dobrovolně může mezinárodní účetní standardy použít i účetní jednotka, která je poplatníkem, jehož daň z příjmů je spravována Specializovaným finančním úřadem. O které daňové subjekty se jedná, je stanoveno v § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Odstavec 2 písm. a) se tedy bude týkat právnických osob založených za účelem podnikání, které dosáhly obratu více než 2 miliardy Kč, a členů skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty, pokud je daň z příjmů některého člena skupiny spravována Specializovaným finančním úřadem.

Písmeno b) odpovídá § 19a odst. 7 a 8 stávajícího zákona o účetnictví. Podmínkou pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů je důvodný předpoklad toho, že účetní jednotka bude v daném účetním období zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavené podle mezinárodních účetních standardů.

Podle písmene c) odst. 2 může (z důvodu sjednocení účetních metod) dobrovolně použít mezinárodní účetní standardy účetní jednotka, která je společně ovládanou účetní jednotkou a u které lze důvodně předpokládat, že podíl v této účetní jednotce bude v účetním období následně oceněn ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů.

Podle písmene d) odst. 2 může dobrovolně použít mezinárodní účetní standardy účetní jednotka, která v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období používala mezinárodní účetní standardy. To znamená, že jakmile účetní jednotka jednou mezinárodní účetní standardy začne používat, bude je moci používat stále, pokud se je nerozhodne přestat používat.

**K § 169 (Použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví)**

Ustanovení odstavce 1 a 2 upravuje použití mezinárodních účetních standardů účetní jednotkou. Rozhodným okamžikem pro vznik povinnosti použít mezinárodní standardy při individuálním

účetním výkaznictví je stav ke konci individuálního účetního období. Obdobně to platí i v případě možnosti použití mezinárodních účetních standardů.

Odstavec 3 stanoví, že účetní jednotka musí používat mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví nejméně dvě individuální účetní období bezprostředně následující po individuálním účetním období, ve kterém je používala poprvé.

**K § 170 (Použití mezinárodních účetních standardů při konsolidovaném účetním výkaznictví)**

Ustanovení § 170 stanoví případy, kdy účetní jednotka použije mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví. I zde se rozlišují situace, kdy má mateřská účetní jednotka povinnost mezinárodní účetní standardy použít, a situace, kdy má možnost volby. Povinnost použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví je upravena v odstavci 1 a vzniká tehdy, když mateřská účetní jednotka za dané individuální účetní období povinně použije mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví (viz § 169 odst. 1). Možnost použít mezinárodní účetní standardy pro konsolidované účetní výkaznictví má pak mateřská účetní jednotka podle odstavce 2 kdykoli, kdy není přímo povinna je použít.

Na rozdíl od stávající úpravy v § 23a tak dochází k rozšíření povinnosti použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví. Návrh zákona však nepočítá se zachováním stávající úpravy § 23a odst. 1, neboť tato povinnost (tj. povinnost použít mezinárodní standardy pro sestavení konsolidované účetní závěrky, pokud je mateřská účetní jednotka emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu) vyplývá z čl. 4 nařízení č. 1606/2022 a tudíž má přímou účinnost.

Odstavec 3 stanoví, že mateřská účetní jednotka musí používat mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví alespoň dvě konsolidační účetní období bezprostředně následující po konsolidačním účetním období, ve kterém je používala poprvé.

**K hlavě II – Použití vybraných mezinárodních účetních standardů**

**K § 171 (Použití Mezinárodního standardu účetního výkaznictví 16 Leasingy)**

Ustanovení v písmenu a) stanovuje povinnost pro střední a velké účetní jednotky použít mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 Leasingy (IFRS 16)[23]. Pokud tedy střední nebo velká účetní jednotka vstoupí do nájemního vztahu, který spadá do působnosti IFRS 16, bude pro jeho účetní řešení použit daný standard, avšak s výjimkou těch částí standardu, které upravují způsob vykazování v účetních výkazech a obsah přílohy účetních výkazů. V konečném důsledku tak bude mít IFRS 16 hlavní dopad především na identifikaci nájemních vztahů a na prvotní a následné ocenění práva užívání, leasingového dluhu a pohledávky z leasingu, jakožto i na určení výše souvisejících výnosů a nákladů.

Tato povinnost dále podle písmena b) platí i pro ty mikro nebo malé účetní jednotky, které nevyužívají možnosti použít pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku jeho jmenovitou hodnotu podle § 150 odst. 1. Pokud by však mikro nebo malá účetní jednotka využívala této možnosti a zároveň aplikovala IFRS 16, vedlo by to k nekonzistentnosti, neboť IFRS 16 přirozeně zohledňuje časovou hodnotu peněz. Mikro nebo

[23] Viz např. VAŠEK, Libor. Koncepce a úprava leasingu v IFRS inspirací pro změny v české účetní legislativě. Bulletin Komory daňových poradců ČR [online]. 2023, č. 3, s. 34–42. ISSN 1211-9946. Dostupné z: https://www.kdpcr.cz/bulletin/2023?sp=down-file&did=19303.

malá účetní jednotka využívající tuto možnost pak pro zachycení nájemních vztahů použije příslušná ustanovení navrhovaného zákona.

**K § 172 (Použití mezinárodních účetních standardů Českou národní bankou)**

Ustanovení přebírá § 2 odst. 3 a § 4a vyhlášky č. 501/2002 Sb. Navrhované ustanovení se týká pouze České národní banky, protože ostatní účetní jednotky, na které se uvedená vyhláška vztahovala, nově použijí mezinárodní účetní standardy. Odstavec 1 přebírá ustanovení § 4a odst. 1 uvedené vyhlášky týkající se vykazování, ocenění a uvádění informací o finančních nástrojích. Finančním nástrojem se přitom rozumí finanční nástroj podle mezinárodních účetních standardů. Navrhované ustanovení v odstavci 2 umožňuje, stejně jako § 2 odst. 3 uvedené vyhlášky, odchylný postup založený na pravidlech (guidance) Evropské centrální banky pro účetnictví a finanční vykazování v Evropském systému centrálních bank. Tento odchylný postup přitom musí být popsán v příloze účetních výkazů.

V důsledku uvedeného také Česká národní banka může adekvátně modifikovat podobu účetních výkazů tak, aby uvedeným požadavkům dostála.

**K části osmé – Vedení účetnictví**

**K hlavě I – Obecná ustanovení o vedení účetnictví**

**K § 173 (Vedení účetnictví)**

Ustanovení vymezuje pojem „vedení účetnictví“ a obsahuje klíčový požadavek na jeho věrohodnost. Podrobnější vymezení věrohodnosti je pak obsahem následujících paragrafů. Cílem je zajistit, aby bylo účetnictví vedeno věrohodně, systematicky a spolehlivě spolu s umožněním ověření správnosti a úplnosti účetních informací.

Cílem této části zákona je stanovit podmínky pro věrohodnost účetních informací (skutečné průkaznosti, o které mluví stávající právní úprava, účetnictví v podstatě nemůže dosáhnout; účetnictví není samo o sobě důkazem).

Platí, že vedení účetnictví není věrohodné v rozsahu, v jakém neodpovídá, resp. v jakém se prokáže, že neodpovídá skutečnosti.

**K § 174 (Účetní systém)**

Ustanovení přináší moderní definici účetnictví jako informačního systému. Definici nicméně vyhoví i účetnictví vedené „na papíře“. Procesy a postupy uvedené v písmenu b) si vytvoří sama účetní jednotka, a to tak, aby byly souladné s tímto zákonem. Účetní systém je ucelenou soustavou účetních záznamů, které jsou specifikovány v následujících paragrafech § 175 až 180, se vzájemnými vazbami podle písm. a). Dále účetní systém je také tvořen účetními informacemi a jeho vazbami na účetní záznamy podle písm. c). V neposlední řadě je účetní systém tvořen také vnitřní kontrolou vedení účetnictví.

**K § 175 (Účetní záznam)**

Účetní záznam je základním nositelem informací v účetním informačním systému. Jeho vymezení je potřeba pro kladení podrobnějších požadavků na účetní informační systém.

**K § 176 (Věrohodně vedené účetnictví)**

Ustanovení vyžaduje, aby účetnictví splňovalo jak „obecné“ požadavky na věrohodné informační systémy (autenticita, integrita), tak zvláštní požadavky typické pro účetnictví (návaznosti – vnitřní konzistentnost, účetní stopa, inventarizace). Odstavec 2 stanovuje případy, kdy účetnictví není věrohodné, ne jako celek, ale v rozsahu, ve kterém účetní záznamy neodpovídají skutečnosti nebo účetní systém neobsahuje účetní záznamy o všech

uskutečněných transakcích a jiných událostech v daném účetním období. V následujících paragrafech § 177 až 181 jsou vymezeny podrobnější požadavky na autenticitu, integritu a konverzi účetního záznamu, na vnitřní konzistenci účetního systému a účetní stopy a na vnitřní kontrolu vedení účetnictví v rámci vnitřního kontrolního systému.

**K § 177 (Autentický účetní záznam)**

Ustanovení vymezuje požadavek na známost původu účetního záznamu a stanovuje podmínky jeho identifikace. Zvlášť důležité je vymezení identifikačního záznamu, jehož konkrétní uchopení je (za splnění zákonných podmínek v rámci vnitřních kontrol vedení účetnictví) na účetní jednotce. Zjednodušeně řečeno, ustanovení upravuje požadavky na jednoznačnou identifikaci původce, „autora“ účetního záznamu, ať už v listinné nebo elektronické podobě. Navazuje se v tomto na platné znění zákona o účetnictví

**K § 178 (Integrita účetního záznamu)**

Ustanovení vyžaduje, aby bylo zajištěno, že obsahy účetních záznamů po jejich vzniku zůstanou neporušeny. Za porušení se nepovažuje oprava účetního záznamu za podmínky zachování informace o změně a o původní verzi záznamu. Taková informace sama tvoří nový účetní záznam.

**K § 179 (Konverze účetního záznamu)**

Klíčové ustanovení pro vedení účetnictví v elektronické podobě. Normuje se, jaké podmínky musí být splněny pro vytváření elektronických záznamů z „papírových“. Dále se upravuje, za jakých podmínek lze původní účetní záznam nahradit novým a jak zabezpečit a prokázat shodu obsahu takových záznamů.

**K § 180 (Vnitřní konzistence účetního systému a účetní stopa)**

Ustanovení podrobně rozvádí požadavek na vzájemné provázání účetních záznamů a účetních informací mezi sebou a na účetní závěrku tak, aby nedocházelo k rozporům. Dále požaduje uchování účetní stopy, která představuje dohledatelnou návaznost mezi jednotlivými na sebe navazujícími účetními záznamy kvůli zajištění kontroly a ověření účetních informací.

**K § 181 (Vnitřní kontrola vedení účetnictví v rámci vnitřního kontrolního systému)**

Zásadní ustanovení, které dává účetním jednotkám velkou svobodu v uchopení vedení účetnictví, ale s tím na ně také klade jednoznačnou odpovědnost za to, že takové vedení je v souladu s požadavky na věrohodnost vedení účetnictví. Účetní jednotky musí při formulaci opatření a postupů vnitřní kontroly účetnictví pamatovat na to, že tato vnitřní kontrola má být účinná; postup zahrnující např. akceptaci čestného prohlášení od opakovaně trestané osoby by v tomto kontextu účinnou kontrolu patrně nepředstavovalo.

Soulad obsahu účetního dokladu s transakcí nebo jinou událostí dle odst. 2 písm. e) lze zajistit např. podpisem určené osoby (např. skladníka na výdejním dokladu), výpisem z bankovního účtu (např. u plateb kartou), předložením účtenky.

Požadavky na mikro účetní jednotky v oblasti vnitřní kontroly vedení účetnictví se změkčují v rozsahu přiměřeném k její povaze a činnosti.

**K hlavě II – Tvorba účetní informace**

**K § 182 (Účetní zápisy a účty)**

Účetním zápisem zákon nazývá podvojné zaznamenání dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky. Jedná se tedy o účtování v obecném slova smyslu. Účetní zápis se člení dle časového a věcného hlediska (třídící kritéria).

Třídícími kritérii jsou vždy alespoň datum uskutečnění zaznamenané transakce nebo jiné události (v dosavadní terminologii okamžik uskutečnění účetního případu) a účet. Účtem se rozumí třídící kritérium umožňující z věcného hlediska určení položky rozvahy nebo výkazu výsledku hospodaření, na kterou dopadá transakce nebo jiná událost, kterých se účetní zápis týká.

Ministerstvo financí je zmocněno k stanovení účtové osnovy vyhláškou. Z tohoto zmocnění vyplývá, že účtová osnova je závazné uspořádání. Pojem „účtová osnova“ není vymezen, protože vyplývá z obecného významu slov.

**K § 183 (Podrozvahové zápisy a podrozvahové účty)**

Specifickými účetními zápisy a účty jsou podrozvahové zápisy a účty. Požadavky na tyto zápisy a účty jsou obdobné jako u obecných zápisů a účtů. Tyto specifické zápisy a účty jsou součástí účetního systému účetní jednotky, pokud zaznamenávají skutečnosti, o nichž tak stanoví jiný právní předpis. Tyto podrozvahové zápisy a účty však nemají vliv na vykazování v rozvaze nebo ve výkazu výsledku hospodaření. Podrozvahové zápisy na podrozvahových účtech využívají zejména specifické účetní jednotky jako banky či účetní jednotky veřejného sektoru.

**K § 184 (Použití měny účetnictví a cizí měny)**

Cílem ustanovení je zajistit, aby účetní jednotka zachovala přehled o hodnotě aktiv a dluhů v cizí měně včetně jejich následného znehodnocení, což je nezbytné pro sledování kurzových rozdílů.

**K § 185 (Účetní doklad)**

Ustanovení vyžaduje, aby každá transakce (popř. i souhrnně více transakcí nebo jiných událostí, umožní-li to jejich povaha) byla podchycena účetním dokladem. V něm se mají nacházet základní informace o uskutečněné transakci. Důležitým aspektem je požadavek na potvrzení, že odpovídá transakci nebo jiné události. Způsob tohoto potvrzení je na účetní jednotce, včetně toho, že k němu může dojít konkludentně, např. automatizovaným provázáním účetních systémů odběratele a dodavatele.

**K § 186 (Zákaz změny v účetním systému po sestavení individuální účetní závěrky)**

Ustanovení, které blíže rozvádí požadavek na soulad mezi účetními zápisy a účetní závěrkou poté, co účetní závěrka byla sestavena. Dovětek „ledaže má být účetní závěrka opakovaně sestavena“ řeší vztah tohoto ustanovení k opakovanému sestavení účetní závěrky (§ 88). V takovém případě dochází k nahrazení původní účetní závěrky nově sestavenou účetní závěrkou, ale až v okamžiku, kdy je tato nová účetní závěrka sestavena – aby sestavena být mohla, musí však být povoleno zasahovat do účetního systému.

**K § 187 (Uchovávání účetních záznamů a jiných dokumentů)**

Ustanovení upravuje minimální požadavky na uchovávání účetních záznamů. Záměrem dikce „období, kterého se týkají“ je, aby účetní záznamy vztahující se např. k odpisovaným aktivům byly uschovávány po celou dobu odpisování. Zachováním dikce současného zákona o účetnictví (tj. „kterého se týkají“) zůstane zachován i výklad, který se za dobu účinnosti současného zákona vytvořil.

Ustanovení dále stanovuje specifické případy, při kterých se nepoužije základní 5letá lhůta. Cílem takového přístupu je prodloužit lhůtu v případech, kdy je účelné uchovat účetní záznamy po celou dobu trvání vztahů nebo existence aktiv a dluhů.

Povinnost 5letého uchovávání se vztahuje i na zprávy vyhotovované podle tohoto zákona a zprávy o jejich ověření z důvodu řízení o případném přestupku spočívajícím v jejich nevyhotovení.

**K hlavě III – Inventarizace**

**K § 188 až 193 (Vymezení inventarizace, Fyzická inventura, Dokladová inventura, Provádění inventarizace, Pravidelná inventarizace, Průběžná inventarizace)**

Ustanovení vymezuje základní způsoby provedení inventarizace. U fyzické inventury umožnuje využití technických prostředků (jak pro účely měření, tak např. čteček, dronů apod. pro zprostředkování aktuálního stavu aktiv) a dále statistických metod, jde-li o zásoby a umožní-li to prováděcí předpis.

Inventarizace zahrnuje i zjišťování příčiny vzniku inventarizačního rozdílu. Pouze je-li inventarizační rozdíl neznámé příčiny, jedná se o manko nebo přebytek. Je-li příčina objevena, inventarizační rozdíl se klasifikuje v souladu s tímto zjištěním (např. opomenuté vyskladnění při prodeji) a nejedná se o manko či přebytek.

Ustanovení rozlišuje mezi fyzickou a dokladovou inventurou podle povahy majetku a dostupnosti informací pro její provedení. Spolu s tím umožňuje využití různých metod pro ověřování skutečného stavu.

Základní inventarizací je pravidelná inventarizace. Byť se provádí k datu účetní závěrky, je možné fyzickou inventuru provést dříve nebo později při dodržení stanovených podmínek.

Průběžná inventarizace je výjimkou z pravidelné inventarizace a lze ji provést pouze u vybraných aktiv.

**K hlavě IV – Zvláštní ustanovení o vedení účetnictví účetní jednotkou veřejného sektoru**

**K § 194 (Vymezení pojmů pro účely vedení účetnictví účetní jednotkou veřejného sektoru)**

Detailnější pravidla pro vedení účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru zohledňují v řadě ohledů specifika výkaznictví těchto účetních jednotek upravená novým zákonem, stejně jako jejich specifické činnosti. Důležité je i zajištění souladu s platnými právními předpisy, upravujícími související oblasti (typicky zákony upravující archivnictví a spisovou službu, jakož i např. zákon o řízení a kontrole veřejných financí). Ustanovení odst. 2 potvrzuje existující potřebu včlenění vnitřní kontroly vedení účetnictví do již existujícího vnitřního kontrolního systému účetní jednotky veřejného sektoru, organizovaného v souladu se zákonem o finanční kontrole, resp. nově zákonem o řízení a kontrole veřejných financí. To ve svém důsledku znamená, že existující vnitřní kontrolní systém účetní jednotky veřejného sektoru musí umět vyhovět požadavkům zákona o účetnictví, zejména požadavkům na vnitřní kontrolu vedení účetnictví a věrohodné vedení účetnictví podle § 176.

**K § 195 až 197 (Vedení účetnictví účetní jednotkou veřejného sektoru; Vztah k zákonu o archivnictví a spisové službě; Inventarizace v případě účetní jednotky veřejného sektoru)**

Ustanovení obsahuje povinnost digitalizace vedení účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru. Tato povinnost je provázána s jinými právními předpisy závaznými pro účetní jednotky veřejného sektoru vyžadujícími digitalizaci různých informací a procesů u těchto subjektů (zejména zákon č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci, ve znění pozdějších předpisů. Pro efektivní zahájení tohoto režimu budou stanovena podrobná pravidla a technické normy na úrovni prováděcích předpisů. Přestože je povinnost elektronické podoby účetních dokumentů stanovena od 1. ledna

2027, lze očekávat, že účetní jednotky veřejného sektoru budou přizpůsobovat své účetnictví požadované podobě průběžně.

Pro maximalizaci transparentnosti účetního systému je pro účetní jednotky veřejného sektoru formulována „kontrola 4 očí“ na úrovni účetního dokladu - tj. oddělení odpovědnosti za samotnou transakci nebo událost a odpovědnosti za vytvoření příslušné účetní informace formou účetního dokladu a účetního zápisu. To také přesněji odpovídá rozdělení pravomocí a odpovědností v rámci celého vnitřního kontrolního systému účetních jednotek veřejného sektoru v souladu se zvláštním zákonem upravujícím řízení a kontrolu veřejných financí.

§ 195 obsahuje v odstavci 6 zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání prováděcích předpisů, které nahradí dosavadní vyhlášky upravující zejména pravidla pro vedení účetnictví a pro předávání účetních údajů do centrálního systému účetních informací.

Ustanovení § 196 je zaměřeno na zajištění souladu zákona o účetnictví s platnými právními předpisy, upravujícími související oblasti, a to zákony o archivnictví a spisové službě. Odstavec 2 obsahuje zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání prováděcího předpisu upřesňujícího požadavky na účetní systém účetních jednotek veřejného sektoru, který by výše uvedený soulad zajišťoval, a který by stanovil rozsah účetních dokumentů evidovaných pouze v účetním systému.

Ustanovení § 197 řeší specifika inventarizace v případě účetní jednotky veřejného sektoru a zmocňuje Ministerstvo financí stanovit vyhláškou požadavky na způsob provádění inventarizace těchto účetních jednotek a rozsah údajů, které inventarizaci podléhají, přičemž inventarizace se týká i údajů uváděných v příloze účetních výkazů.

**K části deváté – Peněžní účetnictví**

Jak je uvedeno v části první tohoto zákona, cíle účetního výkaznictví je dosahováno primárně prostřednictvím vedení akruálního účetnictví, které umožňuje poskytnout externím uživatelům věrné a poctivé zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky a jiných vykazovaných změn finanční situace. Peněžní účetnictví naproti tomu představuje jednodušší systém, který je zaveden z důvodu snížení administrativy pro účetní jednotky, u kterých není nutné vyžadovat tak vysoký standard poskytování informací o hospodaření účetní jednotky, jaký poskytuje akruální účetnictví. Informace o hospodaření účetní jednotky jsou v peněžním účetnictví podávány prostřednictvím jiných ukazatelů než v akruálním účetnictví, což se projevuje i v tom, jaký obraz o hospodaření účetní jednotky si externí uživatelé těchto informací na jejich základě mohou udělat. Peněžní účetnictví nevychází ze zásady akruálnosti, ale zachycuje toky peněžních prostředků, současně se neuplatňuje bilanční princip, tj. nesledují se aktiva a pasiva (vlastní kapitál a dluhy), ale sleduje se, či spíše eviduje, pouze majetek a dluhy.

**K § 198 (Základní ustanovení o peněžním účetnictví)**

Právní úprava peněžního účetnictví je založena na subsidiárním použití ostatních ustanovení tohoto zákona, která se týkají (akruálního) účetnictví. Část devátá tedy obsahuje speciální pravidla pro peněžní účetnictví a zároveň se pro peněžní účetnictví použijí ta ustanovení z jiných částí zákona, ke kterým v této části není uvedeno speciální ustanovení (zásada lex specialis derogat legi generali) a která nejsou touto částí pro peněžní účetnictví výslovně vyloučena.

**K § 199 (Cíl a požadavky na kvalitu účetních informací v peněžním účetnictví)**

S ohledem na rozdíly v účetních informacích poskytovaných akruálním a peněžním účetnictvím se požadavky na kvalitu účetních informací a zásady pro sestavení účetní závěrky stanovené primárně pro akruální účetnictví použijí v případě peněžního účetnictví pouze v rozsahu, v

jakém to povaha a cíl peněžního účetnictví umožňují, přesněji řečeno v rozsahu účetních informací poskytovaných účetní závěrkou v peněžním účetnictví. To je vyjádřeno v § 199. Jako příklad přiměřeného použití zásady pro sestavení účetní závěrky je zásada bilanční kontinuity, která se v případě peněžního účetnictví zajistí tím, že počáteční stav peněžních prostředků navazuje na konečný stav peněžních prostředků v předcházejícím účetním období. Příkladem zásady, která se neuplatní vůbec, je zásada akruálnosti, což vyplývá ze skutečnosti, že peněžní účetnictví je založeno na sledování peněžních toků.

**K § 200 (Účetní jednotky používající peněžní účetnictví)**

Ustanovení § 200 upravuje, v jakých případech může účetní jednotka namísto akruálního účetnictví použít peněžní účetnictví. Jedná se vždy pouze o možnost, kterou účetní jednotka může, ale nemusí využít, vždy tedy může používat akruální účetnictví.

Odstavec 1 obsahuje podmínky, které účetní jednotka pro použití peněžního účetnictví musí splnit, následující odstavce potom určují, k jakému okamžiku tyto podmínky musí být splněny, resp. od jakého okamžiku je možno peněžní účetnictví používat. První podmínkou, uvedenou v písmenu a), je určitá právní forma účetní jednotky. Zde se přebírá úprava obsažená v § 1f odst. 1 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, tedy vyžadují se stejné právní formy jako podle dosavadní právní úpravy, pouze se provádí několik legislativně technických změn, které však nemění obsah. V bodě 1 se tedy již neuvádí pobočný spolek, protože i pobočný spolek je spolkem a není tedy třeba ho uvádět explicitně. V bodech 2 a 3 se neuvádí pojmy „pobočná odborová organizace“, „pobočná mezinárodní odborová organizace“, „pobočná organizace zaměstnavatelů“ a „pobočná mezinárodní organizace zaměstnavatelů“, protože tyto instituty již byly z občanského zákoníku odstraněny zákonem č. 460/2016 Sb. a jejich uvádění je tedy obsoletní. V bodě 4 se doplňuje svaz církví a náboženských společností a namísto církevních institucí se uvádí jakákoli právnická osoba evidovaná podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, dochází tedy k zpřesnění terminologie podle uvedeného zákona. Dále se v bodě 6 doplňuje oproti stávajícímu zákonu doplňuje fyzická osoba, která je kandidující volební stranou podle zákona o volebních kampaních a transparentnosti a cílení politické reklamy. Fyzická osoba je považována za účetní jednotku ve vztahu k vedení financování volební kampaně. Nevzniká ji žádná hospodářská ani podnikatelská činnost, která by vyžadovala vedení podvojného účetnictví. Účelem peněžního účetnictví kandidující osoby je evidovat peněžní toky související s volební kampaní, a to v souladu se zákonem č. 234/2025 Sb. o volebních kampaních, transparentnosti a cílení politické reklamy.

Další podmínka, uvedená v písmenu b), také vychází z dosavadního zákona o účetnictví, viz jeho § 1f odst. 1 písm. a), ale dochází k drobné úpravě, kterou se zajistí lepší návaznost na to, jak se účetní jednotka stává plátcem daně z přidané hodnoty. Je stanoveno, že účetní jednotka nesmí být plátcem daně z přidané hodnoty a nově ani nesmí mít registrační povinnost k této dani. Podmínka tak zahrnuje jak plátce daně z přidané hodnoty, kteří se jimi stanou ze zákona, tak tzv. dobrovolné plátce (viz § 94a zákona o dani z přidané hodnoty). Podmínka, že účetní jednotka nesmí mít ani registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, je uvedena z toho důvodu, že pokud účetní jednotka překročí obrat stanovený v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, stává se plátcem až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém k překročení došlo, podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je však povinna se registrovat již do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém k překročení došlo. Pokud tedy účetní jednotka (která má účetní období rovno kalendářnímu roku) překročí stanovený obrat v prosinci, již 1. ledna ví, že bude od února plátcem daně z přidané hodnoty, a vznikla jí registrační povinnost, a přestože se plátcem stane až od února, není jí dovoleno použít v tomto účetním období peněžní účetnictví. Plátcem daně účetní jednotka přestane být podle § 106 zákona o dani z přidané hodnoty nabytím právní moci rozhodnutí, kterým je jí zrušena

registrace. Účetní jednotka tedy nemůže začít používat peněžní účetnictví ani v okamžiku, kdy už sice naplní podmínky pro zrušení registrace uvedené v § 106 odst. 1 nebo 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale rozhodnutí o tomto ještě nenabylo právní moci. Výslovně je však zakotveno, že požadavek na neexistenci registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty se netýká identifikovaných osob podle § 6g až § 6l zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 97 zákona o dani z přidané hodnoty mají identifikované osoby povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se staly identifikovanou osobou. Těmto osobám je však registrační povinnost k dani z přidané hodnoty stanovena nikoli primárně z důvodu překročení hranice obratu, ale z důvodu charakteru jejich podnikání. Bez výslovného vynětí v zákoně by je právě tato skutečnost, tj. povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, diskvalifikovala z možnosti použít peněžní účetnictví, což ale není žádoucí.

Písmena c) a d) stanoví limity pro roční úhrn příjmů peněžních prostředků a aktiva účetní jednotky, tyto pojmy jsou definovány v § 201. Výše částek vychází se současných limitů pro vedení jednoduchého účetnictví v § 1f dosavadního zákona o účetnictví.

Odstavce 2 a 3 stanoví, kdy může účetní jednotka v návaznosti na splnění podmínek uvedených v odstavci 1 peněžní účetnictví použít. Odstavec 2 se vztahuje na první individuální účetní období účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že některé z podmínek uvedených v odstavci 1 na začátku tohoto účetního období není možno posoudit, řídí se v tomto účetním období účetní jednotka důvodným předpokladem stavu k poslednímu dni tohoto účetního období; pokud důvodně předpokládá, že podmínky splní k poslednímu dni svého prvního individuálního účetního období, může již v tomto účetním období použít peněžní účetnictví.

Obecný režim je stanoven v odstavci 3. Zde se splnění některých podmínek zkoumá k prvnímu dni daného individuálního účetního období, pro které se možnost použít peněžní účetnictví posuzuje, a splnění ostatních podmínek se posuzuje k poslednímu dni předcházejícího individuálního účetního období. Právní forma a skutečnost, zda je účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty nebo má povinnost registrace k této dani, se zkoumají k prvnímu dni daného účetního období, protože je možné určit stav těchto podmínek k danému dni. Roční úhrn příjmů a aktiva se však zkoumají k poslednímu dni předcházejícího individuálního účetního období, protože příjmy jsou tokovou veličinou za celé účetní období a aktiva vycházejí z účetního výkazu, který se sestavuje k poslednímu dni účetního období. Splnění těchto podmínek se musí vyhodnocovat pro každé individuální účetní období, a pokud pro nějaké účetní období nejsou splněny, účetní jednotka od jeho počátku musí začít používat akruální účetnictví.

Odstavec 4 je speciální vůči § 23 a stanoví, že v případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví se neurčuje kategorie. Z toho vyplývá, že ustanovení zákona vztahující se pouze na mikro, malé, střední nebo velké účetní jednotky se na účetní jednotky používající peněžní účetnictví, stejně jako na účetní jednotky veřejného sektoru, nevztahují.

Jak vyplývá ze zásady subsidiarity uvedené v § 198, ostatní ustanovení části třetí upravující účetní jednotky se použijí i na účetní jednotky používající peněžní účetnictví. Některá ustanovení se však nemohou použít z podstaty věci, protože se vztahují pouze na jiné účetní jednotky než na ty, které mohou vést peněžní účetnictví, jedná se o ustanovení o převodu práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru podle § 29 a ustanovení týkající se pouze fyzických osob.

**K § 201 (Vymezení některých pojmů pro účely použití peněžního účetnictví)**

Ustanovení § 201 definuje pojmy pro účely zjištění možnosti použít peněžní účetnictví podle § 200. Roční úhrn příjmů peněžních prostředků je definován v odstavci 1. Oproti definici v z § 1f odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví dochází ke značnému zjednodušení. Úhrn příjmů peněžních prostředků se snižuje pouze o příjmy peněžních prostředků z prodeje stálého aktiva.

Dosavadní definice totiž nebyla vyhovující, protože jednak obsahovala nejasné pojmy, jako byly průběžné položky, a jednak u neziskových účetních jednotek je mnoho příjmů více či méně nahodilých a není vhodné všechny z úhrnu příjmů vylučovat. Oproti dosavadnímu zákonu je také upřesněno, že jde o úhrn za individuální účetní období a v případě, že toto účetní období trvá jinak dlouho než 12 kalendářních měsíců, je třeba provést poměrný přepočet.

Odstavec 2 vymezuje pro účely zjištění možnosti použít peněžní účetnictví hodnotu aktiv. I zde dochází ke změně oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, viz jeho § 1f odst. 5. Vzhledem k tomu, že nově se již v účetnictví nehovoří o majetku, ale aktivech, a to i v peněžním účetnictví, dochází k terminologické změně i v tomto ustanovení a nehovoří se již o hodnotě majetku, ale o hodnotě aktiv. Protože se jedná o podmínku pro použití peněžního účetnictví, při jehož použití se neprovádí následné ocenění a aktivum si ponechává pouze prvotní hodnotu, stanoví se, že se hodnota aktiv určí podle úhrnu prvotní hodnoty aktiv. To znamená, že i v případě, kdy účetní jednotka v individuálním účetním období předcházejícím tomu, pro které zkoumá možnost použít peněžní účetnictví, používala akruální účetnictví a prováděla následné ocenění aktiv, se pro účely zjištění možnosti použít peněžní účetnictví použije prvotní hodnota všech aktiv. Od úhrnu prvotních hodnot všech aktiv se, na rozdíl od dosavadního zákona o účetnictví, neodečítají pohledávky z prodeje dlouhodobých aktiv a jejich úhrady ani pohledávky nahodilé a mimořádné a jejich úhrady.

Odstavec 4 vysvětluje, co se pro účely peněžního účetnictví rozumí příjmy a výdaji; jsou to pouze příjmy a výdaje peněžních prostředků, nikoli nepeněžní příjmy a výdaje.

**K § 202 (Individuální účetní období účetní jednotky používající peněžní účetnictví)**

Ustanovení § 202, stejně jako § 114 odst. 2 pro účetní jednotky veřejného sektoru, stanoví pro účetní jednotky používající peněžní účetnictví, že jejich individuální účetní období je vymezeno jako kalendářní rok. Ostatní ustanovení upravující účetní období v části čtvrté se na účetní jednotku používající peněžní účetnictví použijí. Pokud účetní jednotka v jednom individuálním účetním období používá akruální účetnictví a má účetní období vymezeno jinak než jako kalendářní rok (tedy má účetní období vymezeno jako období trvající 12 kalendářních měsíců, ale prvním dnem kalendářního měsíce, kterým účetní období začíná, je jiný den než 1. leden), musí změnit účetní období na kalendářní rok, a pak se bude postupovat jako při jakékoli jiné změně počátku účetního období, podle § 116 odst. 3.

**K § 203 (Měna účetnictví účetní jednotky používající peněžní účetnictví)**

Ustanovení § 203 obsahuje speciální pravidla pro měnu účetnictví v případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví. Podle odstavce 1 je její měnou účetnictví vždy česká měna, není tedy možné použít funkční měnu.

Odstavec 2 stanoví zvláštní pravidlo k § 127 odst. 2 a vychází z toho, že účetní jednotky používající peněžní účetnictví neprovádí následné ocenění, viz § 204. Z toho důvodu u nich neexistují aktiva a dluhy sledované v jiné měně než měně účetnictví (§ 127 odst. 2), protože aktiva a dluhy jsou oceněny v okamžiku jejich vykázání prvotně a poté se již nepřeceňují; pokud se jejich hodnota již nemění, nemůže být sledována v jiné měně než měně účetnictví. Není tedy třeba ani provádět k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, přepočet jejich hodnoty na měnu účetnictví, protože jejich hodnota se nemění; zůstávají tedy oceněny prvotní hodnotou přepočtenou k okamžiku prvotního ocenění. Výjimka je v odstavci 2 stanovena pouze pro peněžní prostředky v měně, která není měnou účetnictví, jejich hodnota se tedy k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, na měnu účetnictví přepočítávat bude.

V ostatním se na přepočet jiné měny na měnu účetnictví v případě účetních jednotek používajících peněžní účetnictví použijí ustanovení části páté hlavy II dílu 1, přepočet se tedy bude provádět k okamžiku vykázání aktiva nebo dluhu (§ 127 odst. 1), a to kurzy podle § 128 až 130.

**K § 204 (Ocenění v peněžním účetnictví)**

Odstavec 1 stanoví pravidlo pro prvotní ocenění aktiv a dluhů účetních jednotek používajících peněžní účetnictví. Tyto účetní jednotky postupují jako mikro účetní jednotky.

Podle odstavce 2 účetní jednotka používající peněžní účetnictví při ocenění podle odstavce 1 do pořizovacích výdajů nezahrnuje výdaj na likvidaci.

Podle odstavce 3 účetní jednotka používající peněžní účetnictví neoceňuje aktiva a dluhy následně. Ocení tedy svá aktiva a dluhy pouze prvotně, tj. k okamžiku jejich vykázání, a poté už jejich hodnotu nemění. Toto pravidlo odpovídá tomu, že peněžní účetnictví je jednoduchou evidencí aktiv, dluhů a toků peněžních prostředků, přičemž tyto položky se do něho zanesou při svém vzniku a dále se neupravují, tedy nevytváří se např. následné znehodnocení ani se ocenění nemění např. na základě změny reálné hodnoty daného aktiva.

**K § 205 (Účetní závěrka v peněžním účetnictví)**

Účetní výkazy, které účetní jednotka používající peněžní účetnictví sestavuje, se na rozdíl od dosavadní právní úpravy označují v souhrnu jako účetní závěrka. Jednotlivé účetní výkazy zůstávají obsahově stejné jako podle dosavadního zákona o účetnictví, ale s ohledem na změnu terminologie zavedenou tímto zákonem se mění i jejich názvy, tedy přehled o příjmech a výdajích je přejmenován na výkaz příjmů a výdajů a přehled o majetku a závazcích na výkaz aktiv a dluhů. Ustanovení § 205 je tedy speciálním ustanovením k § 80, který vymezuje, co tvoří účetní závěrku v akruálním účetnictví. Stejně jako v § 80 se stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí stanovit vyhláškou uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů individuální účetní závěrky i pro peněžní účetnictví, viz odstavec 3.

Podle odstavce 2 individuální účetní závěrku v peněžním účetnictví netvoří příloha.

Tím, že se i v případě peněžního účetnictví používá pojem „účetní závěrka“, se i na tento výkaz použijí ustanovení ostatních částí tohoto zákona, která hovoří o účetní závěrce. V souvislosti s tím se i v peněžním účetnictví rozlišuje účetní závěrka na řádnou a mezitímní podle § 89 a § 90. Rozlišení na individuální a konsolidovanou účetní závěrku není relevantní z důvodu, že v případě konsolidace není možné použít peněžní účetnictví (viz § 206), takže účetní závěrka v peněžním účetnictví bude vždy individuální účetní závěrkou. Dále platí, že účetní závěrka účetní jednotky používající peněžní účetnictví musí mít náležitosti podle § 83 a je sestavována k okamžikům stanoveným v § 86 a 87.

Ze stejného důvodu, tedy že dané povinnosti se už na základě své osobní působnosti nemohou vztahovat na účetní jednotky používající peněžní účetnictví, účetní jednotky používající peněžní účetnictví nevyhotovují zprávu vedení podle § 209, zprávu o udržitelnosti podle § 215, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů podle § 225 ani zprávu o daních z příjmů podle § 230 (tedy žádnou účetní zprávu).

**K § 206 (Podklady pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky)**

Ustanovení § 206 obsahuje pravidlo pro situaci, kdy je účetní jednotka používající peněžní účetnictví zároveň součástí konsolidačního celku. Účetní jednotka používající peněžní účetnictví sice také sestavuje individuální účetní závěrku, tvoří ji však jiné výkazy, viz § 205, ve kterých se sleduje finanční situace pouze na základě stavu aktiv a dluhů a změna finanční situace na základě příjmů a výdajů peněžních prostředků; taková účetní závěrka tedy nemůže

být podkladem pro konsolidaci. Proto se v § 206 stanoví pravidlo, že konsolidovaná účetní závěrka se sestaví na základě informací, které by účetní jednotka uvedla v účetní závěrce, kdyby nepoužívala peněžní účetnictví. Účetní jednotka používající peněžní účetnictví tedy musí pro účely konsolidace de facto sestavit účetní závěrku podle standardního (akruálního) režimu.

**K § 207 (Zveřejňování účetní závěrky účetní jednotky používající peněžní účetnictví)**

Podle § 207 nemusí účetní jednotky vedoucí peněžní účetnictví, které zveřejňují svou účetní závěrku (tedy které jsou zapsané ve veřejném rejstříku), jako součást takto zveřejňované účetní závěrky uvádět výkaz příjmů a výdajů. Jedná se o obdobu možnosti mikro a malých účetních jednotek zveřejnit účetní závěrku bez výkazu výsledku hospodaření podle § 243.

**K § 208 (Vedení peněžního účetnictví a inventarizace)**

Ustanovení § 208 obsahuje v odstavcích 1 a 2 upravené definice některých pojmů používaných v části upravující vedení účetnictví pro účely peněžního účetnictví. Účetní zápis je modifikován tak, že se zaznamenávají dopady transakcí nebo jiných událostí pouze na peněžní prostředky účetní jednotky vedoucí peněžní účetnictví, tedy nikoli na celou její finanční situaci a finanční výkonnost, jak je tomu podle obecné definice v § 34 odst. 2 a 3. Účtem se rozumí třídící kritérium, které umožňuje určení položky výkazu příjmů a výdajů peněžních prostředků, protože tento výkaz používají účetní jednotky vedoucí peněžní účetnictví, viz § 205 odst. 1. Odstavec 3 stanoví účetní jednotce vedoucí peněžní účetnictví možnost provést inventarizaci, tedy nejedná se o povinnost jako v obecném režimu (viz § 191). Inventarizace v tomto případě slouží ke zjištění stavu aktiv a dluhů pro sestavení výkazu aktiv a dluhů.

**K části desáté – Vykazování informací mimo účetní závěrku**

**K hlavě I – Zpráva vedení**

Zpráva vedení je jednou z účetních zpráv, kterou účetní jednotky vyhotovují, přičemž se rozlišuje zpráva vedení individuální a konsolidovaná.

Dosavadní pojem „výroční zpráva“ zákon o účetnictví nepoužívá. Použití tohoto pojmu ponechává na zvláštních předpisech, případně na dobrovolné bázi. Pokud tedy tomu nebrání jiný právní předpis, účetní jednotka nadále může nazývat např. soubor účetní závěrky a zprávy vedení „výroční zprávou“.

**K dílu 1 – Individuální zpráva vedení**

Tento díl upravuje individuální zprávu vedení, tj. zprávu vedení vyhotovenou za účetní jednotku. Obecná úprava této povinnosti je obsažena v čl. 19 směrnice 2013/34/EU. Ve stávajícím zákoně o účetnictví byla zpráva vedení transponována v rámci ustanovení § 21 o výroční zprávě. Stávající název této zprávy však vyvolával výkladové obtíže, jelikož výroční zpráva podle tohoto ustanovení byla chápána ve dvojím smyslu, a to jako určitý obal zahrnující i další samostatné dokumenty jako účetní závěrku a zprávu auditora (viz § 21 odst. 6 stávajícího zákona o účetnictví), zároveň však podle odstavců 2 a 4 tohoto ustanovení měla vlastní obsah, který odpovídá obsahu zprávy vedení podle směrnice 2013/34/EU. Navrhuje se proto tuto situaci napravit tím, že se v zákoně jednoznačně vymezí zpráva vedení.

**K § 209 (Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu vedení)**

V odstavci 1 se navrhuje zakotvit, kdo má povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu vedení. Stanoví se, že tuto povinnost má velká a střední účetní jednotka, tj. tato povinnost dopadá pouze na účetní jednotky podléhající kategorizaci (podnikatelské a neziskové účetní jednotky), nikoliv účetní jednotky veřejného sektoru. Tím se využívá možnosti podle čl. 19 odst. 3 a čl. 36 odst. 1 písm. c) směrnice 2013/34/EU osvobodit od této povinnosti malé a mikro

účetní jednotky. Doposud platilo, že výroční zprávu ve smyslu zákona o účetnictví jsou povinny vyhotovit účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Oproti § 21 stávajícího zákona o účetnictví se však množina účetních jednotek s povinností vyhotovení zprávy vedení vymezuje nezávisle na množině účetních jednotek, které podléhají povinnosti auditu.

Zvláštní zákony v kontextu současného pojetí výroční zprávy často ukládají povinnost vyhotovovat výroční zprávu ve smyslu zprávy vedení i účetním jednotkám, které jsou této povinnosti současným zákonem o účetnictví zproštěny. Z důvodu dvojího chápání výroční zprávy je však dnes obtížně zjistitelné, jaký je důvod uložení této povinnosti i mikro a malým účetním jednotkám, které podle účetní regulace nemají být nadbytečně administrativně zatěžovány dalšími povinnostmi ve smyslu vypracovávání zprávy vedení. Gestoři jiných právních předpisů by tak měli vždy zvážit, zda je nezbytné a odůvodněné uložení povinnosti vyhotovit zprávu vedení i účetním jednotkám, které na základě tohoto zákona tuto povinnost nemají, a zda se jedná o zprávu vedení ve smyslu směrnice 2013/34/EU, nebo jde spíše o jinou zprávu.

Na základě ustanovení odstavce 2 nemusí účetní jednotka, která vyhotovila konsolidovanou zprávu vedení, vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu vedení, pokud konsolidovaná zpráva vedení obsahuje veškeré údaje, které by byla povinna uvést v individuální zprávě vedení. To odpovídá stávajícímu ustanovení § 22b odst. 2 zákona o účetnictví.

**K § 210 (Vymezení a obsah individuální zprávy vedení)**

Navržené ustanovení v odstavci 1 a 2 obdobně jako ve stávající úpravě stanoví vymezení individuální zprávy vedení a její účel, tj. poskytnout ucelený a věrný popis vývoje a výkonnosti činnosti účetní jednotky a její hospodářské situace včetně zásadních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí. K naplnění tohoto účelu je třeba, aby účetní jednotka zhodnotila svou činnost a hospodářskou situaci, a to vždy z finančního hlediska a, je-li to vhodné, také z hlediska nefinančního.

Na základě těchto hledisek pak účetní jednotka poskytuje komplexní informace o své výkonnosti a hospodářské situaci.

Odstavec 3 detailněji upravuje obsah individuální zprávy vedení. Vychází se přitom ze znění čl. 19 odst. 2 směrnice 2013/34/EU. V případě informací o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů se upřesňuje, o jaké informace se konkrétně jedná (tyto informace byly doposud obsaženy v § 307 zákona o obchodních korporacích, navrhuje se však jejich začlenění do zákona o účetnictví k ostatním obsahovým náležitostem zprávy vedení; zároveň se požadavek netýká pouze akciových společností, proto je záměrem obsáhnout všechny možné formy vlastních podílů, nikoli pouze vlastní akcie).

Požadavek odstavce 4 na uvádění informací o nehmotných zdrojích je transpozicí čl. 19 směrnice 2013/34/EU a který je již obsažen v odstavci 4 § 21 stávajícího zákona o účetnictví. Tento požadavek byl do směrnice 2013/34/EU doplněn směrnicí CSRD. Povinnost uvádět tyto informace mají pouze ty účetní jednotky, na které se vztahuje povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, a to bez ohledu na skutečnost, zda využily výjimku podle § 216 odst. 2 a 3.

Podle odstavce 5 se umožňuje obdobně jako ve stávajícím zákoně o účetnictví, aby nefinanční informace (informace týkající se životního prostředí, nebo zaměstnanecké otázky) účetní jednotka vynechala, pokud je uvede ve své zprávě o udržitelnosti.

**K § 211 (Náležitosti individuální zprávy vedení)**

Odstavec 1 obsahuje formální požadavky na individuální zprávu vedení. Zprávu vedení podepisuje osoba odpovědná za účetní výkaznictví. Aby bylo zajištěno, že této osobě je zřejmé, co podepisuje a za co tudíž nese odpovědnost, je formálním požadavkem i prohlášení této osoby, že zpráva vedení obsahuje věrný přehled vývoje, výsledků a situace účetní jednotky za účetní období spolu s popisem hlavních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí.

Je-li prohlášení podle odstavce 1 obsahem jiného dokumentu, se kterým je zpráva vedení předkládána ke schválení, není podle odstavce 2 nezbytné, aby toto prohlášení zpráva vedení obsahovala.

**K dílu 2 - Konsolidovaná zpráva vedení**

**K § 212 (Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu vedení)**

Ustanovení ukládá povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu vedení mateřské účetní jednotce, která má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

**K § 213 (Vymezení a obsah konsolidované zprávy vedení)**

Navržené ustanovení odstavce 1 stanoví odkazem na § 210 a 211 (individuální zpráva vedení) vymezení a účel konsolidované zprávy vedení, kterým je poskytnout ucelený a věrný popis vývoje a výkonnosti činnosti konsolidačního celku a jeho hospodářské situace za konsolidační účetní období; zahrnuty jsou také zásadní rizika a nejistoty, kterým konsolidační celek čelí. K naplnění tohoto účelu je třeba, aby mateřská účetní jednotka prozkoumala činnost a hospodářskou situaci konsolidačního celku, kterého je součástí, a to především z finančního hlediska a, je-li to vhodné, také z hlediska nefinančního, přičemž se postupuje stejně jako v případě individuální zprávy vedení.

Speciálně je v odstavci 2 vymezen pojem vlastní akcie a jiné vlastní podíly. Za ně jsou považovány i podíly v mateřské účetní jednotce, které drží nejen sama mateřská účetní jednotka, ale i její dceřiné účetní jednotky, příp. jednotka jednající vlastním jménem v jejich prospěch.

**K dílu 3 - Společná ustanovení o zprávě vedení**

**K § 214 (Okamžik vyhotovení zprávy vedení a její podoba)**

Ustanovení upravuje okamžik vyhotovení zprávy vedení a její podobu. Zpráva vedení je podle odstavce 1 vyhotovena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví dané účetní jednotky.

U účetních jednotek, které mají povinný audit, se okamžik vyhotovení zprávy vedení musí podle odstavce 2 shodovat s okamžikem sestavení řádné účetní závěrky; účetní závěrka je sestavena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví, to znamená, že oba tyto dokumenty musí být podepsány najednou.

Odstavec 3 se použije, pokud je zpráva vedení vyhotovena v elektronické podobě. V tomto případě zprávu vedení podepisuje osoba odpovědná za účetní výkaznictví uznávaným elektronickým podpisem.

Ustanovení odstavce 4 je transpozicí čl. 29d směrnic 2013/34/EU, které požaduje, aby v případě, že součástí zprávy vedení je i zpráva o udržitelnosti, byla zpráva vedení vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language (.xhtml).

**K hlavě II – Zpráva o udržitelnosti**

**K dílu 1 – Individuální zpráva o udržitelnosti**

**K § 215 (Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti**

Navrhované ustanovení § 215 vymezuje množinu účetních jednotek, které mají povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti. Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti mají obecně obchodní společnosti, protože požadavky směrnice 2013/34/EU se vztahují v případě České republiky pouze na obchodní společnosti. V případě úvěrových institucí a pojišťoven dopadá povinnost na tyto subjekty podle směrnice CSRD bez ohledu na jejich právní formu.

Individuální zprávu o udržitelnosti je povinna vyhotovit a zveřejnit pouze velká účetní jednotka, která je současně subjektem veřejného zájmu s průměrným počtem zaměstnanců vyšším než 1 000. V současné době se v Evropské unii projednávají legislativní úpravy týkající se podávání zpráv o udržitelnosti. Navrhovaný počet zaměstnanců je tak reakcí na předpokládaný vývoj v EU. Zároveň se tím i využívá možnost umožnit těm podnikům s povinností podávání zpráv o udržitelnosti, které pravděpodobně z této povinnosti vypadnou, aby nemusely vyhotovovat a zveřejňovat zprávu o udržitelnosti.

Pro účely určení kategorie účetní jednotky se v případě individuální zprávy o udržitelnosti neuplatní fikce podle § 20, podle které se na účetní jednotku veřejného zájmu hledí jako na velkou účetní jednotku. Pro posouzení, zda účetní jednotce vznikla povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, je tedy rozhodné, zda naplnila příslušná kritéria pro určení kategorie účetních jednotek.

**K § 216 (Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti)**

Ustanoven týkající se výjimek z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti vychází ze stávající úpravy v zákoně o účetnictví v § 32g, kdy na základě čl. 1 odst. 4 směrnice 2013/34/EU jsou z povinnosti vyňaty účetní jednotky, které jsou investičními fondy. Nově jsou, ve vazbě na fázování vzniku povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti podle CSRD, vyňaty malé a nepříliš složité instituce a kaptivní pojišťovny a kaptivní zajišťovny. Odstavec 1 tak stanoví výjimky bez ohledu na splnění dalších povinností.

Odstavce 2 a 3 vychází ze stávající úpravy a jsou transpozicí čl. 19a odst. 9 a 10 směrnice 2013/34/EU. Obecně lze říci, že povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti (za současného splnění uvedených podmínek) nevznikne z důvodu, že informace o udržitelnosti vztahující se k dané účetní jednotce jsou již obsaženy v konsolidované zprávě o udržitelnosti nadřazené mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky. Účelem je tedy zabránit duplicitě uvádění totožných informací o udržitelnosti jak v individuální zprávě o udržitelnosti. Podmínky, které je potřeba pro dosažení výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti splnit, se liší podle toho, zda je konsolidovaná zpráva o udržitelnosti obsahující příslušné informace o udržitelnosti ve vztahu k dané účetní jednotce vyhotovována mateřskou účetní jednotkou, konsolidující zahraniční účetní jednotkou ustanovenou podle práva členského státu Evropské unie, nebo konsolidující zahraniční účetní jednotkou ustavenou podle právního řádu jiného než členského státu Evropské unie. Přitom platí, že na základě § 277 společných ustanovení zákona o účetnictví se na stát tvořící Evropský hospodářský prostor hledí jako na členský stát Evropské unie. Současně je nutno upozornit na skutečnost, že povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti se může odlišovat od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení.

Výjimku z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti však nemůže využít účetní jednotka, která je velkou účetní jednotkou a současně je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, a to na základě čl. 19a odst. 10 směrnice 2013/34/EU.

Aby individuální zprávu o udržitelnosti podle nemusela vyhotovovat účetní jednotka, která je dceřinou účetní jednotkou, stanoví se v písmenu b) odst. 2 podmínky pro konsolidovanou zprávu vedení její mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky ze členského státu Evropské unie. Tato konsolidovaná zpráva vedení musí obsahovat (i) informace o této účetní jednotce a všech jejích dceřiných účetní jednotkách, má-li nějaké. Jinými slovy jsou zahrnuty i ty dceřiné účetní jednotky, které jsou nepřímo ovládány mateřskou účetní jednotkou nebo konsolidující zahraniční účetní jednotkou. V tomto případě se jedná o všechny dceřiné účetní jednotky, tedy i ty které nebyly zahrnuty do konsolidačního celku; (ii) konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, která je stejně jako konsolidovaná zpráva vedení, vyhotovena podle požadavků směrnice 2013/34/EU, tedy podle zákona o účetnictví nebo právních předpisů právního řádu členského státu Evropské unie, jímž se konsolidující zahraniční účetní jednotka řídí.

Současně jsou podle písmene c) odst. 2 kladeny požadavky také na zprávu vedení dané účetní jednotky. Zákon používá svodný pojem „zpráva vedení“ pro případ, kdy účetní jednotka, která využívá výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, může mít však povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení. Pro uplatnění výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti by tudíž měla uvést informace v té zprávě vedení, kterou vyhotovuje. Neměla by nikdy nastat situace, že kvůli výjimce z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti vyhotovuje jak individuální, tak konsolidovanou zprávu vedení.

Navrhovaný odstavec 3 obdobným způsobem jako odstavec 2 vymezuje podmínky v případě, že je daná účetní jednotka zahrnuta do konsolidované zprávy o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Kromě podmínek uvedených v odstavci 2, jsou na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu kladeny dodatečné podmínky, a to s přihlédnutím k tomu, aby byly zachovány rovné podmínky jak pro podniky řídící se právem EU, tak podniky ze třetích zemí.

Požadavky na individuální zprávu vedení účetní jednotky, která má být vyňata z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, opět odpovídají podmínkám stanoveným v odstavci 2 s tím, že nad rámec těchto požadavků je stanoven požadavek na to, aby individuální zpráva vedení této účetní jednotky obsahovala informace podle čl. 8 nařízení o taxonomii, a to ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem všech jejích dceřiných účetních jednotek. Tyto informace nemusí být v individuální zprávě vedení dané účetní jednotky obsaženy, pokud jsou již uvedeny v konsolidované zprávě o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu.

Navrhované ustanovení odstavce 4 přebírá ze stávající úpravy výjimku pro případy, kdy účetní jednotka, která má povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti, je zároveň sama mateřskou účetní jednotkou povinnou vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Pokud tato účetní jednotka konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovila a zveřejnila, nemusí již vyhotovovat a zveřejňovat svou individuální zprávu o udržitelnosti.

**K § 217 (Vymezení individuální zprávy o udržitelnosti)**

Ustanovení odstavců 1 až 3 přebírá vymezení zprávy o udržitelnosti ze stávajícího znění zákona o účetnictví a zároveň jsou transpozičními ustanoveními směrnice 2013/34/EU, které stanoví požadavky na zprávu o udržitelnosti

Ustanovení odstavce 1zakotvuje požadavek, aby ve zprávě o udržitelnosti byly informace uváděny na základě požadavku dvojí významnosti.

Podle odstavce 2 se informacemi o udržitelnosti rozumí v zásadě informace o ESG faktorech, tedy informace o životním prostředí, sociálních otázkách a informace o správě a řízení účetní jednotky.

Individuální zpráva o udržitelnosti je podle odstavce3 samostatnou částí individuální zprávy vedení. Může však nastat situace, kdy účetní jednotka nemusí vyhotovovat individuální zprávu vedení, avšak má povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti.

Odstavec 4 přebírá stávající ustanovení § 32f odst. 4 zákona o účetnictví upravuje případy, kdy účetní jednotka bez povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti vyhotoví individuální zprávu o udržitelnosti na základě svého rozhodnutí. Aby se zabránilo uvádění nepřesných, neúplných, popř. zavádějících informací o udržitelnosti, navrhuje se, aby jako individuální zpráva o udržitelnosti byl označován pouze dokument, který naplní podmínky týkající se vymezení a obsahu individuální zprávy o udržitelnosti. Tato dobrovolná zpráva o udržitelnosti může být vyhotovena i podle jiných mezinárodně uznávaných standardů pro vykazování udržitelnosti, než jsou ESRS nebo standardy označené Evropskou unií za rovnocenné. Zároveň se požaduje, aby i dobrovolná zpráva o udržitelnosti byla ověřena a tím se zamezilo riziku tzv. greenwashingu.

**K § 218 (Obsah individuální zprávy o udržitelnosti)**

Odstavce 1 až 5 jsou transpozicí čl. 19a odst. 2 a 3 směrnice 2013/34/EU ve vztahu k obsahovému vymezení individuální zprávy o udržitelnosti. Konkrétní informace uváděné v individuální zprávě o udržitelnosti jsou však určeny standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS) vydaných Evropskou komisí v přenesené pravomoci podle čl. 29b směrnice 2013/34/EU. Ustanovení odstavce 5 umožňuje účetní jednotce, aby ve výjimečných případech nemusela uvádět v individuální zprávě o udržitelnosti informace týkající se budoucího vývoje nebo právě projednávaných záležitostí, pokud by to mohlo výrazně poškodit obchodní postavení účetní jednotky. V odstavci 6 se s ohledem na vývoj v Evropské unii umožňuje obdobně jako ve stávajícím zákoně o účetnictví, aby od účetních jednotek bez povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti, které jsou součástí hodnotového řetězce, nebyly požadovány informace nad rámec informací upravených dobrovolným standardem pro podávání zpráv o udržitelnosti podle doporučení Komise (EU) 2025/1710.

**K § 219 (Další obsah individuální zprávy o udržitelnosti)**

Podle čl. 8 nařízení o taxonomii jsou součástí individuální zprávy o udržitelnosti i informace podle tohoto nařízení, proto se z důvodu právní jistoty účetních jednotek vyhotovujících individuální zprávu o udržitelnosti navrhuje uvést odkaz na toto nařízení.

**K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti**

**K § 220 (Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti)**

Navrhované ustanovení § 220 podobným způsobem jako § 215 vymezuje, které mateřské účetní jednotky jsou povinny vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Ustanovení vychází z čl. 29a odst. 1 směrnice 2013/34/EU, přičemž stejně jako v případě individuální zprávy o udržitelnosti reaguje na aktuální vývoj v EU v oblasti zpráv o udržitelnosti.

Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti je ukládána mateřské účetní jednotce, která je obchodní společností a současně je účetní jednotkou veřejného zájmu a mateřskou účetní jednotkou velkého konsolidačního celku s průměrným počtem zaměstnanců vyšším než 1 000. Velikost samotné konsolidující účetní jednotky, resp. splnění některých hodnotových kritérií pro její kategorizaci jako účetní jednotky nejsou pro vznik povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti relevantní.

Obdobně jako v případě individuální zprávy o udržitelnosti, týká se povinnost obchodních společnosti. V případě úvěrových institucí a pojišťoven dopadá povinnost na tyto subjekty podle směrnice CSRD bez ohledu na jejich právní formu.

**K § 221 (Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti)**

Obdobně jako v případě individuální zprávy o udržitelnosti jsou upraveny výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Navrhované ustanovení § 221 vychází ze stávajících výjimek z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti.

Podmínky, které je pro uplatnění této výjimky třeba splnit, jsou v odstavcích 2 a 3 koncipovány podobně jako výjimky stanovené v § 216. Pokud mateřská účetní jednotka, které vznikla povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, je zároveň dceřinou účetní jednotkou a příslušné informace o udržitelnosti ve vztahu k této mateřské účetní jednotce a všem jejím dceřiným účetním jednotkám jsou již obsaženy v konsolidované zprávě o udržitelnosti (resp. konsolidované zprávě vedení) vyhotovené její mateřskou účetní jednotkou nebo konsolidující zahraniční účetní jednotkou, není nutné, aby tytéž informace duplicitně uváděla ve své konsolidované zprávě o udržitelnosti. Tím se minimalizuje vznik nedůvodné administrativní zátěže spojené s vyhotovováním konsolidovaných zpráv o udržitelnosti. Obdobně jako v případě individuální zprávy o udržitelnosti nemohou výjimku z této povinnosti využít velké mateřské účetní jednotky, které jsou současně emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

**K § 222 (Vymezení konsolidované zprávy o udržitelnosti)**

Navrhované ustanovení přebírá vymezení konsolidované zprávy o udržitelnosti ze stávající úpravy. Podstata konsolidované zprávy o udržitelnosti je obdobná jako v případě individuální zprávy o udržitelnosti a vyplývá z čl. 29a odst. 1 směrnice 2013/34/EU. Rozdíl oproti individuální zprávě o udržitelnosti spočívá v tom, že informace obsažené v konsolidované zprávě o udržitelnosti se vztahují ke skupině.

Podle odstavce 2 je pak konsolidovaná zpráva o udržitelnosti samostatnou částí konsolidované zprávy vedení, pokud je konsolidovaná zpráva vedení mateřskou účetní jednotkou vyhotovována.

Ustanovení odstavce 3 upravuje situaci, kdy mateřská účetní jednotka se rozhodne dobrovolně vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Aby se zabránilo uvádění nepřesných, neúplných, popř. zavádějících informací o udržitelnosti, navrhuje se, aby jako konsolidovaná zpráva o udržitelnosti byl označován pouze dokument, který naplní podmínky týkající se vymezení a obsahu individuální zprávy o udržitelnosti. Tato dobrovolná zpráva o udržitelnosti může být vyhotovena i podle jiných mezinárodně uznávaných standardů pro vykazování udržitelnosti, než jsou ESRS nebo standardy označené Evropskou unií za rovnocenné. Zároveň se požaduje, aby i dobrovolná zpráva o udržitelnosti byla ověřena a tím se zamezilo riziku tzv. greenwashingu.

**K § 223 (Obsah konsolidované zprávy o udržitelnosti)**

Podle odstavce 1 se z hlediska obecného vymezení obsahu konsolidované zprávy o udržitelnosti obdobně použije ustanovení § 218 a 219 s tím, že příslušné informace uváděné v konsolidované zprávě o udržitelnosti se uvádějí za skupinu účetních jednotek. Ustanovení odstavce 2 upravuje obsahové náležitosti specifické pro konsolidovanou zprávu o udržitelnosti ve vztahu k významným rozdílům mezi dopady a riziky u skupiny a jednotlivými dceřinými účetními jednotkami

Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti podle odstavce 3 obsahuje informaci, které dceřiné účetní jednotky byly vyňaty z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216 odst. 2 nebo 3, resp. konsolidovanou zprávu o udržitelnosti podle § 221 odst. 2 nebo 3.

**K dílu 3 - Společná ustanovení o zprávě o udržitelnosti**

**K § 224 (Forma zprávy o udržitelnosti a informační povinnost)**

Ustanovení § 224 stanoví povinnosti, které se vztahují jak k individuální, tak i konsolidované zprávě o udržitelnosti.

Odstavec 1 stanoví povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS) přijatými podle přímo použitelného právního předpisu, což znamená, že jsou přímo závazné, a tudíž nebudou implementovány do českých právních předpisů.

Odstavec 2 stanoví povinnost elektronického formátu pro vyhotovení zprávy o udržitelnosti a značkování informací o udržitelnosti. Požadavky podle čl. 29d směrnice 2013/34/EU na elektronický formát jsou navázány na čl. 3 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2019/815. Vzhledem ke skutečnosti, že informace podle čl. 8 nařízení o taxonomii jsou součástí zprávy o udržitelnosti, vztahuje se povinnost značkovat i tyto informace. Informace o udržitelnosti uváděné ve zprávě o udržitelnosti budou značkovány na základě jednotné digitální taxonomie, která však zatím nebyla vydána, a proto do doby jejího vydání se na tento požadavek hledí jako by byl splněn, což je upraveno v § 282 odst. 2 (přechodná ustanovení).

Ustanovení odstavce 3 stanoví povinnost účetní jednotce v souladu s požadavkem směrnice 2013/34/EU informovat zaměstnance prostřednictvím jejich zástupců a projednat s nimi relevantní informace, které se uvádějí ve zprávě o udržitelnosti před jejím vlastním vyhotovením a zveřejněním. Zároveň je nezbytné zajistit předání stanoviska zaměstnanců ke zprávě o udržitelnosti relevantním orgánům účetní jednotky. Účetní jednotka v těchto případech postupuje v souladu se zákoníkem práce. Platí však, že se nemusí nutně jednat o zprávu o udržitelnosti, kterou vyhotovuje přímo účetní jednotka, ale jedná se i o zprávu o udržitelnosti, kterou vyhotovuje nadřazená mateřská účetní jednotka.

Informační povinnost účetní jednotky, která je povinna vyhotovovat zprávu o udržitelnosti, vůči jejím zaměstnancům se nevztahuje na účetní jednotky a mateřské účetní jednotky, které jsou investičními fondy, neboť na ně se povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti nevztahuje.

**K hlavě III – Zpráva o platbách do veřejných rozpočtů**

Hlava III transponuje kapitolu 10 směrnice 2013/34/EU a upravuje zprávu o platbách do veřejných rozpočtů. Zpráva o platbách je další účetní zprávou a stejně jako ostatní účetní zprávy se vyhotovuje jako individuální, nebo konsolidovaná.

**K dílu 1 - Individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů**

**K § 225 (Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů)**

Tuto zprávu vyhotovují pouze velké účetní jednotky (včetně subjektů veřejného zájmu), které jsou obchodní společností. Zde dochází k upřesnění oproti dosavadní právní úpravě, kdy podle § 32a odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví tuto povinnost měly všechny velké účetní jednotky pouze s výjimkou vybrané účetní jednotky, povinnost se tedy vztahovala i na velké nepodnikatelské účetní jednotky, avšak vzhledem k charakteru činností uvedených v písmenech a) a b) tato povinnost nepodnikatelským účetním jednotkám zpravidla nevznikala.

Nyní se však přistupuje k minimální transpozici směrnice 2013/34/EU, která se vztahuje pouze na účetní jednotky, které jsou obchodní společností.

Kromě kategorie účetní jednotky, je pro vznik povinnosti vyhotovit individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nutno naplnit ještě jednu z alternativních podmínek uvedených v písmenu a) nebo b), tedy že účetní jednotka je činná v uvedených odvětvích souvisejících s těžbou (písmeno a)) nebo v těžbě dřeva v původních lesích (písmeno b)). Tyto podmínky jsou totožné s úpravou v § 32a dosavadního zákona o účetnictví, protože jsou transpozicí čl. 42 odst. 1 ve spojení s čl. 41 odst. 1 a 2 směrnice 2013/34/EU.

**K § 226 (Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů)**

Ustanovení stanoví situace, kdy účetní jednotka uvedená v § 226 nemusí individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovovat. Přebírá se tak stávající právní úprava. Jedná se o případy, kdy platby, které jsou obsahem individuální zprávy o platbách do veřejných rozpočtů, jsou zahrnuty do konsolidované zprávy o platbách do veřejných rozpočtů.

**K § 227 (Vymezení individuální zprávy o platbách do veřejných rozpočtů)**

Navrhované ustanovení v zásadě přebírá stávající úpravu obsahového vymezení zprávy o platbách do veřejných rozpočtů, tak i některých definic vycházejících z čl. 41 směrnice 2013/34/EU.

V případě platby v podobě nepeněžitého plnění upravené v odstavci 2 se přebírá ustanovení § 32b odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví s tím, že pojem „objem“ se nahrazuje obecnějším pojmem „množství“, který se může vztahovat na jakékoli nepeněžité plnění.

Oproti stávající úpravě se nově namísto pojmu „orgán správy“ definuje pojem „správní jednotka“. Správní jednotkou se podle odstavce 4 písm. b) pro účely zprávy o platbách do veřejných rozpočtů rozumí správní orgán v jakémkoli státu, tedy nejen v České republice a nejen na celostátní, ale i na regionální úrovni, a jednotka ovládaná tímto orgánem. Vztah ovládání je definován pro účely účetnictví v § 12 odst. 2; správní orgán tedy musí být k dané jednotce v postavení jako mateřská účetní jednotka vůči dceřiné účetní jednotce.

Oproti § 32a odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví bylo v rámci definice pojmu „projekt“ vypuštěno spojení „ujednáním o nájmu“, protože takové ujednání je smlouvou a není tedy třeba ho uvádět zvlášť; ze stejného důvodu nebyl převzat dodatek „nebo podobnými právními dohodami“. Pojmem „projekt“ se rozumí provozní činnosti upravené jednou smlouvou, licencí nebo koncesí, které představují základ pro výše uvedené platby. V případě, že jsou takové smlouvy, licence nebo koncese zásadním způsobem provázány, představují jimi upravené činnosti jeden projekt (zde došlo k formulační změně oproti § 32a odst. 5 části věty za středníkem dosavadního zákona o účetnictví, která nesprávně uváděla, že se za projekt považuje „takový soubor dohod“; projektem je však samotná činnost dohodami, resp. smlouvami, koncesemi nebo licencemi, upravovaná, nikoli tyto dohody).

**K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů**

Díl 2 upravuje konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám a transponuje tak čl. 44 směrnice 2013/34/EU.

**K § 228 (Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů)**

Ustanovení § 228 stanoví povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů mateřské účetní jednotce, která je velkou účetní jednotkou a zároveň

obchodní společností, pokud ona nebo některá její dceřiná účetní jednotka je činná v některém z oborů uvedených v písm. a) nebo b), tedy v oborech, které s sebou nesou povinnost vypracovat individuální zprávu o platbách správním entitám podle § 225 písm. a) a b).

Odstavec 2 upravuje výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů. Výjimka uvedená v písmenu a) se vztahuje na situaci, kdy je konsolidační celek malým nebo středním konsolidačním celkem, nebo konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku, jehož nadřazená účetní jednotka se řídí právem členského státu Evropské unie.

Písmeno b) obsahuje obdobnou výjimku, jaká je obsažena pro individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů v § 226 písm. b). Pokud tedy mateřská účetní jednotka vyhotovuje podle právního řádu státu, který není členským státem Evropské unie, zprávu rovnocennou konsolidované zprávě o platbách do veřejných rozpočtů, nemusí vytvářet duplicitně ještě tuto zprávu, ale stačí tuto jinou zprávu zveřejnit, aniž by musel být vyhotovován její překlad do českého jazyka.

**K § 229 (Vymezení konsolidované zprávy o platbách do veřejných rozpočtů)**

Ustanovení vymezuje konsolidovanou zprávy o platbách do veřejných rozpočtů, a to jednoduše odkazem na to, co by uváděly dceřiné účetní jednotky ve své individuální zprávě o platbách do veřejných rozpočtů, za konsolidační účetní období. Uvádí se tedy stejné informace a ve stejném členění, jako stanoví § 227. Konsolidovaná zpráva se však sestavuje za konsolidační účetní období, které nemusí být totožné s individuálním účetním obdobím každé jednotlivé dceřiné účetní jednotky. Může se tedy stát, že v konsolidované zprávě budou ve vztahu k některé konsolidované účetní jednotce zahrnuty platby patřící do částí dvou různých individuálních účetních období.

Odstavec 2 uvádí situace, kdy konsolidovaná zpráva o platbách nemusí obsahovat platby zaplacené nebo poskytnuté dceřinou účetní jednotkou, která nebyla zahrnuta do konsolidačního celku. Výjimky, kdy informace o platbách zaplacených nebo přijatých dceřinou účetní jednotkou nemusí být zahrnuty do konsolidované zprávy o platbách do veřejných rozpočtů, jsou obdobné případům nezahrnutí dceřiné účetní jednotky do konsolidačního celku podle § 101 odst. 1 písm. a) až c). Platí tedy, že účetní jednotka použije uvedené výjimky pouze v případě, že je využila i pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky.

**K hlavě IV – Zpráva o daních z příjmů**

Povinnost vyhotovovat a zveřejňovat zprávu o daních z příjmů je stanovena v návaznosti na směrnici 2013/34/EU, konkrétně na její čl. 48a až 48g. Povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o daních z příjmů mají obecně obchodní společnosti, neboť se požadavky směrnice 2013/34/EU se v případě České republiky vztahují pouze na obchodní společnosti. Zpráva o daních z příjmů je další účetní zprávou a stejně jako ostatní účetní zprávy se vyhotovuje jako individuální, nebo konsolidovaná.

**K dílu 1 – Individuální zpráva o daních z příjmů**

**K § 230 (Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů)**

Vznik povinnosti vyhotovit individuální zprávu o daních z příjmů přebírá stávající úprava § 32m zákona o účetnictví.

Podle odstavce 1 zprávu o daních z příjmů vyhotovuje samostatná účetní jednotka a má zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu. Samostatná účetní jednotka je definována v§ 16 odst. 4. Jedná se o účetní jednotku, která v účetním období není mateřskou (viz § 12 odst. 1) ani dceřinou (viz § 13) účetní jednotkou a ani není ovládána zahraniční účetní

jednotkou. Podmínka, že jde o samostatnou účetní jednotku, musí platit po celé účetní období, tedy nikdy v jeho průběhu nemůže být účetní jednotka ovládající ani ovládanou osobou s výjimkou ovládání na základě společného vlivu. Pobočka je definována v § 503 odst. 1 občanského zákoníku. Stálá provozovna je institutem daní z příjmů a podle právní úpravy daní z příjmů musí být její existence posuzována. Smyslem vyhotovení a zveřejnění individuální zprávy o daních z příjmů je podat informace o tom, v jakém státě jsou placeny jak vysoké daně z příjmů, Pokud tedy účetní jednotka vykonává trvalou podnikatelskou činnost pouze na území jednoho státu, nemusí být individuální zpráva o daních z příjmů vyhotovena a zveřejněna.

Povinnost vyhotovit či nevyhotovit tuto zprávu se vždy mění tehdy, pokud je ve dvou individuálních účetních obdobích po sobě následujících uvedená výše ročního úhrnu čistého obratu dosažena či nedosažena.

Odstavec 2 upravuje povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů samostatné zahraniční účetní jednotky ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Podmínkou je, že tato zahraniční účetní jednotka má pobočku na území České. Další podmínkou je, obdobně jako v odstavci 1, že má právní formu srovnatelnou s obchodní společností; protože jde o zahraniční účetní jednotku ustavenou podle zahraničního právního řádu. Povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů samostatné zahraniční účetní jednotky ze třetího státu je kromě výše výnosů této zahraniční účetní jednotky je navázána i na roční úhrn čistého obratu pobočky, a to ve výši 240 mil. Kč

Princip toho, kdy vzniká a zaniká povinnost zveřejňovat zprávu o daních z příjmů, je stejný jako v odstavci 1. Protože však jsou stanoveny dva limity pro to, aby vznikla povinnost zprávu zveřejnit, musí být splněny oba dva současně, zatímco pro to, aby tato povinnost zanikla, stačí porušení pouze jednoho z nich, tedy stačí, že ve dvou po sobě následujících individuálních účetních obdobích není dosažen jeden a ten samý ze stanovených limitů.

**K § 231 (Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů)**

Navrhované ustanovení upravuje situace, ve kterých může účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka využít výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů.

Přebírá se dosavadní úprava stávajícího § 32r odst. 1 zákona o účetnictví, kdy individuální zprávu o daních z příjmů nevyhotovuje účetní jednotka, která podává zprávu podle čl. 89 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU a která zahrnuje údaje o veškerých jejích činnostech.

Další situací je případ, kdy zahraniční účetní jednotka vyhotoví zprávu, která je rovnocenná zprávě o daních z příjmů (tedy zejména obsahově), ale nejedná se přesně o tuto zprávu, protože je sestavena podle právního řádu jiného státu. V legislativním textu je proto použit pojem „zpráva s informacemi o daních z příjmů“, aby bylo odlišeno, že se nejedná o zprávu o daních z příjmů podle tohoto zákona. Jako další podmínka je v písmenu b) stanoveno, že zpráva musí obsahovat název a adresu pobočky na území České republiky, a podle písmene c) musí být do 12 měsíců od posledního dne individuálního účetního období zveřejněn její překlad do českého nebo anglického jazyka uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je zapsána pobočka zahraniční účetní jednotky, a bezplatně a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách zahraniční účetní jednotky. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, výjimka z povinnosti se neuplatní a musí být zveřejněna individuální zpráva o daních z příjmů podle tohoto zákona.

**K § 232 (Nedostupnost individuální zprávy o daních z příjmů a údajů k jejímu vyhotovení)**

Ustanovení přebírá úpravu stávajícího § 32m odst. 5 zákona o účetnictví. V případě, že zahraniční účetní jednotka, která má povinnost zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů, nemá tuto zprávu k dispozici, a to i na vyžádání. V tomto případě vzniká povinnost osobě pověřené jednáním za pobočku zahraniční účetní jednotky na území České republiky tuto zprávu vyhotovit a zveřejnit na základě údajů, které má k dispozici. Zároveň je povinna uvést prohlášení, že jí nebyly poskytnuty potřebné údaje.

**K § 233 (Obsah individuální zprávy o daních z příjmů)**

Ustanovení odstavce 1 upravuje obsah individuální zprávy o daních z příjmů, který opět vychází ze stávající úpravy zákona o účetnictví. Podle odstavce 2 může být individuální zpráva o daních z příjmů vyhotovena na základě pokynů pro vyplňování zprávy podle zemí uvedených ve vyhlášce č. 306/2017 Sb., o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Účetní jednotka ve zprávě uvede, zda možnost podle odstavce 2 využila.

Individuální zpráva o daních z příjmů se podle odstavce 3 vyhotovuje v elektronickém formátu a údaje v ní se uspořádají podle společného vzoru. Požadavky jsou uvedeny v prováděcím nařízení Komise (EU) 2024/2952 ze dne 29. listopadu 2024, kterým se stanoví společný vzor a elektronické formáty pro podávání zpráv pro účely uplatňování směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o informace, které mají být předkládány ve zprávách s informacemi o dani z příjmů.

Odstavec 6 umožňuje neuvedení takových informací v individuální zprávě o daních z příjmů, které by mohly závažně poškodit obchodní postavení účetní jednotky, s výjimkou informací, které se týkají nespolupracujících v daňové oblasti a jsou uvedeny na unijním seznamu. Využije-li účetní jednotka možnosti podle odstavce 6, musí to být uvedeno v individuální zprávě o daních z příjmů spolu s odůvodněním takového vynechání údajů a tyto údaje musí být zveřejněny ve zprávě o daních z příjmů za některé z individuálních účetních období, která započala do 5 let od posledního dne účetního období, za které je vyhotovena zpráva, ve které byl údaj vynechán.

**K dílu 2 - Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů**

**K § 234 (Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů)**

Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů má nejvyšší mateřská účetní jednotka, která je obchodní společností. Nejvyšší mateřská účetní jednotka je definována v § 16 odst. 2.

Stejně jako v případě individuální zprávy o daních z příjmů musí existovat přeshraniční prvek, aby mělo smysl konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovovat.

Kritériem pro vyhotovení a zveřejnění konsolidované zprávy o daních z příjmů je roční úhrn čistého obratu na konsolidovaném základě. Postup pro určení vzniku povinnosti je stejný jako v případě individuální zprávy o daních z příjmů.

Při stanovení povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů se vychází ze stávající úpravy v zákoně o účetnictví.

**K § 235 (Výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů)**

Ustanovení § 235 obsahuje obdobné výjimky pro konsolidovanou zprávu o daních z příjmů jako § 231 pro individuální zprávu o daních z příjmů.

**K § 236 (Nedostupnost konsolidované zprávy o daních z příjmů a údajů k jejímu vyhotovení)**

Obdobně jako v případě individuální zprávy o daních z příjmů se upravuje případ, kdy účetní jednotka, která má povinnost vyhotovit nebo zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů nemá ani na vyžádání potřebné informace.

**K § 237 (Obsah konsolidované zprávy o daních z příjmů)**

Ustanovení § 237 upravuje obsah konsolidované zprávy o daních z příjmů, který přejímá ze stávající úpravy v § 32p zákona o účetnictví Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů je přehledem o daních z příjmů nejvyšší mateřské účetní jednotky nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu a všech ovládaných osob zahrnutých v konsolidované účetní závěrce nejvyšší mateřské nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky s výjimkou osob ovládaných na základě společného vlivu.

**K části jedenácté – Ověřování auditorem**

**K § 238 (Povinnost auditu účetní závěrky)**

Ustanovení normuje, které účetní jednotky podléhají povinnosti auditu účetní závěrky. Zákon striktně rozlišuje „povinnost auditu“ (kterou ukládá) od pojmu „povinný audit“, který je definován v zákoně o auditorech. „Povinný audit“ je širší pojem, který zahrnuje jak audit vyžadovaný zákonem o účetnictví, tak jiným zákonem, tak i stanovami a jiným podobným dokumentem a konečně také audit sjednaným na základě smlouvy o povinném auditu způsobem dle zákona o auditorech (ať už vynuceně nebo z vlastní vůle).

Audit účetní závěrky je zásadním a osvědčeným nástrojem, který přispívá k budování důvěry v podnikatelském prostředí, a tak nepřímo přispívá k jeho rozvoji. Je přítomen ve všech vyspělých ekonomikách jako jeden z faktorů jejich úspěchu.

Mezitímní účetní závěrka se formálně nerozlišuje na účetní závěrku sestavovanou jednorázově nebo pravidelně, protože by takové rozlišování bylo pouze proklamativní a nemělo žádný normativní význam. Žádné jiné předpisy s tímto dělením navíc také nepracují (tj. neurčují například, že účetní jednotka je povinna pravidelně sestavovat mezitímní účetní závěrku, ale stanoví pouze povinnost vyhotovit pololetní zprávu, jejíž součástí je účetní závěrka apod., takže pravidelný charakter mezitímní účetní závěrky musí být dovozován z kontextu). Nadto mají slova „pravidelný“ a „jednorázový“ zcela jasný obecný význam a lze je tedy používat volně bez ohledu na to, zda je jejich význam v zákoně normován.

Mezitímní účetní závěrkou sestavenou jednorázově se tedy rozumí např. mezitímní účetní závěrka při přeměně nebo mezitímní účetní závěrka sestavená pro účely vyplacení zálohy na podíl na zisku, kde lze rovněž dovodit, že její sestavování je vyžadováno zákonem, byť tak není činěno explicitně; je to zákonná podmínka, kterou je vyplacení zálohy podmíněno. Z tohoto důvodu je také použito ve vztahu k zákonu slovo „stanoví“ a nikoliv „vyžaduje“, jako tomu bylo doposud.

Cílem ustanovení písm. c) je, aby se povinnost auditu účetní závěrky vztahovala jak na individuální účetní závěrku mateřské účetní jednotky, tak na konsolidovanou účetní závěrku mateřské účetní jednotky. Může rovněž dojít k poněkud nestandardní situaci, kdy sice mateřské účetní jednotce vznikne povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, ale sama nebude střední ani velkou účetní jednotkou – v takovém případě však mateřské účetní jednotce vznikne

povinnost auditu jak konsolidované, tak individuální účetní závěrky, neboť „řádná účetní závěrka“ je pojem zastřešující individuální i konsolidovanou účetní závěrku.

Pokud tedy návrh zákona nebo jiný zákon vyžaduje sestavení jednorázové mezitímní účetní závěrky a jedná se o účetní jednotku uvedenou v písm. a) až c), pak i taková mezitímní účetní závěrka podléhá ověření auditorem.

**K § 239 (Povinnost auditu účetní závěrky a zahajovací rozvahy při přeměně)**

Dané ustanovení stanovuje povinnost auditu i jinak neauditovaným účetním jednotkám, pokud vstupují do transakce s povinně auditovanými účetními jednotkami. Absence takového ustanovení by znehodnotila význam auditu povinně auditovaných účetních jednotek.

Odstavce 1 i 2 se použijí v situaci, kdy má alespoň jedna z účetních jednotek zúčastněných na přeměně povinný audit účetní závěrky sestavené ke dni bezprostředně předcházející rozhodný den. Zatímco odstavec 1 stanovuje povinnost auditu účetní závěrky zúčastněných společností, odstavec 2 stanovuje povinnost auditu zahajovací rozvahy. Povinnost ověřit zahajovací rozvahu auditorem přitom přirozeně platí pouze pro ty účetní jednotky zúčastněné na přeměně, které při přeměně nezanikají, a na ostatní nástupnické účetní jednotky.

Mezitímní účetní závěrka účetní jednotky zúčastněné na přeměně, při které nedochází k přechodu jmění na právního nástupce (změna právní formy, přemístění sídla) se bude ověřovat v případě účetních jednotek, které mají povinnost auditu účetní závěrky dle § 238, protože se bude jednat o mezitímní účetní závěrku, jejíž sestavení stanovuje zákon. Bude tím zachován stávající výklad, že mezitímní účetní závěrka se v těchto případech ověřovala tehdy, když měla účetní jednotka obecně povinný audit.

**K § 240 (Ověření zprávy vedení a zprávy o udržitelnosti auditorem)**

Navržené ustanovení normuje ověření zprávy vedení a zprávy o udržitelnosti auditorem. Odstavec 1 stanoví povinnost ověření zprávy vedení auditorem pro ty účetní jednotky, které mají povinnost auditu (nikoli „povinný audit“) účetní závěrky. Odstavec 2 stanoví, že zpráva o udržitelnosti je vždy ověřena auditorem.

**K § 241 (Zveřejňování zprávy auditora)**

Podle daného ustanovení musí být zpráva auditora o povinném auditu účetní závěrky zveřejněna pouze v případě, že povinnému zveřejnění podléhá i samotná účetní závěrka. Zpráva auditora o ověření zprávy o udržitelnosti musí být zveřejněna vždy (a vždy také podléhá ověření auditorem viz § 240 odst. 2).

**K části dvanácté – Zveřejňování a uveřejňování**

**K hlavě I – Zveřejňování**

**K § 242 (Základní ustanovení o zveřejňování)**

Toto ustanovení nenormuje samotnou povinnost zveřejnění, ta je normována v samostatných ustanoveních zákona (např. povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu vedení - § 209). Tato hlava upravuje pouze jak a do kdy se zveřejňuje, pokud povinnost zveřejnění vznikla na základě jiných ustanovení tohoto zákona. Také platí, že není-li stanovena výslovná povinnost vyhotovit dokument podle tohoto zákona, nemůže podle tohoto zákona vzniknout ani povinnost takový dokument zveřejnit.

Pojmy vztahující se k poskytování informací vykazovaných za účetní jednotku nebo mateřskou účetní jednotku jejich uživatelům jsou v novém zákoně o účetnictví používány tak, že zveřejnění může být provedeno zveřejněním ve veřejném rejstříku, zatímco „uveřejnění“ znamená poskytnutí informací uživatelům jiným způsobem (např. na internetových stránkách).

Navržené ustanovení upravuje povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, a to v odstavci 1 obecně pro účetní jednotku a v odstavci 2 pro případy přeměn.

Odstavec 3 upravuje schvalování a ověření auditorem dokumentů podle odstavců 1 a 2. Další odstavce stanoví výjimky ze zveřejňování a stanovení lhůt pro sestavení a vyhotovení dokumentů pro specifické účetní jednotky.

V odstavci 4 je uvedena výjimka pro účetní jednotky veřejného sektoru, které dokumenty uvedené v odstavci 1, s výjimkou účetní závěrky, nevytvářejí, a tedy ani nezveřejňují, a pro účetní jednotky nezapsané ve veřejném rejstříku. Výjimka se nevztahuje na zdravotní pojišťovny, veřejné výzkumné instituce a veřejné kulturní instituce, jimž je zákonem nebo jinými právními předpisy povinnost zveřejnění příslušných dokumentů uložena.

**K § 243 (Výjimka ze zveřejňování mikro nebo malou účetní jednotkou)**

Ustanovení reflektuje a přebírá výjimku doposud zakotvenou v § 21a odst. 9 dosavadního zákona o účetnictví, kterou se upravuje rozsah zveřejňovaných nebo uveřejňovaných účetních informací či jiných informací vykazovaných mikro a malou účetní jednotkou tak, že tyto nemusejí zpřístupnit výkaz výsledku hospodaření.

Ustanovení dopadá na případy mikro a malých účetních jednotek, které nemají povinný audit. Přitom povinným auditem je myšlen povinný audit dle zákona o auditorech, nikoli povinnost auditu účetní závěrky dle tohoto zákona. V takovém případě se pak chce umožnit, aby tyto účetní jednotky nemusely zveřejňovat (ve veřejném rejstříku) ani uveřejňovat (jiným způsobem vůči třetím osobám, např. na webových stránkách) výkaz výsledku hospodaření

Tím však není dotčena povinnost těchto účetních jednotek sestavovat výkaz výsledku hospodaření v rámci sestavení individuální účetní závěrky. Pouze je tímto modifikován (zúžen) obsah účetní závěrky pro účely jejího zpřístupnění. Totéž lze říci o případné povinnosti sestavit individuální zprávu vedení, která není tímto ustanovením dotčena.

Pokud by zvláštní zákon přece jen chtěl zajistit zveřejnění tohoto výkazu nebo zprávy vedení u těchto účetních jednotek, pak je třeba tuto skutečnost výslovně upravit ve zvláštním ustanovení, které pak bude ve vztahu speciality vůči tomuto ustanovení.

Zároveň je třeba zdůraznit, že navržené ustanovení nedopadá na případy, kdy si výkaz výsledku hospodaření nebo individuální zprávu vedení např. vyžádá správní orgán pro své účely, tj. kdy se nejedná o předání informací veřejnosti, tedy o zpřístupnění.

**K § 244 (Zveřejňování dokumentu rovnocenného zprávě o platbách do veřejných rozpočtů)**

Účetní jednotka, která v souladu s čl. 46 směrnice 2013/34/EU vyhotovila dokument podle právního řádu jiného než členského státu, který se považuje za rovnocenný zprávě o platbách do veřejných rozpočtů podle Hlavy III Části desáté, má povinnost tento dokument zveřejnit do 12 měsíců od konce účetního období.

**K § 245 (Dokumenty zveřejňované společně)**

Navrhované ustanovení stanoví, že společně s účetní závěrkou se zveřejňuje zpráva auditora o jejím ověření, výroční zpráva, jejíž součástí je i zpráva o udržitelnosti. Podle odstavce 4 zároveň platí, že součástí zprávy o udržitelnosti je i zpráva auditora o jejím ověření.

Dále se stanoví povinnost zveřejnit konsolidovanou zprávu vedení nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti společně s řádnou individuální účetní závěrkou v případech, kdy se individuální zpráva nevyhotovuje. Cílem je zajistit úplnost a dostupnost relevantních informací uživatelům

účetní závěrky a předejít situacím, kdy by individuální účetní závěrka byla zveřejněna bez odpovídajících doprovodných zpráv.

**K § 246 (Závazné znění zveřejňovaných dokumentů)**

Dokument se zveřejní ve znění, v jakém byl ověřen auditorem, pokud ověření podléhá. Ověření přitom může podléhat nejen na základě zákona, ale také na základě stanov nebo smlouvy podle zákona o auditorech.

**K § 247 (Nezveřejňované informace a údaje)**

Odstavec 1 přebírá § 21a odst. 7 dosavadního zákona o účetnictví ohledně nezveřejňování informací podléhajících utajení podle jiného právního předpisu v rámci zpřístupněné účetní závěrky nebo jiných zveřejňovaných dokumentů. Pokud by zveřejňovaný dokument obsahoval takové informace podléhající ochraně nebo utajení (např. podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti), je nutné je pro účely zpřístupnění tohoto dokumentu anonymizovat.

Smyslem ustanovení odstavce 2 je zájem na zajištění zveřejnění účetní závěrky svěřenských fondů za současné ochrany osobních údajů. Účetní závěrka je primárním zdrojem účetních informací, přičemž předmětné osobní údaje podléhající ochraně, resp. jejich absence, zásadním způsobem nesnižují hodnotu poskytovaných účetních informací.

**K § 248 (Postup zveřejňování)**

Vzhledem k tomu, že k faktickému zveřejnění ve sbírce listin veřejného rejstříku zpravidla dochází později než v den, kdy byla daná zpráva předána rejstříkovému soudu, stanoví se, ke kterému okamžiku se povinnost zveřejnění považuje z pohledu účetní jednotky za splněnou. Tímto okamžikem je předání příslušné zprávy příslušnému orgánu (nikoli pouze rejstříkovému soudu). Zákon sám definuje, co se pro účely účetnictví rozumí rejstříkem nebo evidencí. Takovou evidencí je např. evidence svěřenských fondů, která není veřejným rejstříkem, avšak jedná se o informační systém veřejné správy, v němž jsou zaznamenávány údaje o svěřenských fondech, které jsou účetními jednotkami podle § 3 odst. 1 písm. c). Dále je vhodné zmínit např. rejstříky registrovaných církví a náboženských společností a dalších právnických osob vedené u Ministerstva kultury. Při absenci tohoto ustanovení by mohlo dojít k situaci, že byť by účetní jednotka předala zprávu včas (tj. v rámci 12měsíční lhůty), přesto by porušila povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, protože by příslušná zpráva byla ve veřejném rejstříku fakticky zveřejněna až po uplynutí 12měsíční lhůty.

Ustanovení vymezuje pojem veřejného rejstříku pro účely účetnictví tak, aby zahrnoval i případy, kdy účetní jednotka zveřejňuje údaje prostřednictvím své pobočky zapsané podle jiného zákona. Za tímto účelem se uvádí i pojem „pobočka zahraniční účetní jednotky“, který pokrývá například situaci, kdy zahraniční účetní jednotka zveřejňuje zprávu o dani z příjmů prostřednictvím své organizační složky zapsané v českém rejstříku. Cílem je zajistit jednoznačné vymezení okruhu rejstříků a evidencí, které splňují požadavky na veřejnou dostupnost a obsah sbírky listin.

Dané ustanovení je speciální vůči § 3018 občanského zákoníku, podle kterého je povinnost zveřejnit údaje splněna jejich zveřejněním v Obchodním věstníku, nestanoví-li jiný právní předpis jinak. Tento okamžik je tak rozhodný pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací ve stanoveného lhůtě.

**K § 249 (Zveřejňování prostřednictvím správce daně)**

Navržené ustanovení upravuje zvláštní způsob zveřejnění ve veřejném rejstříku prostřednictvím jiného subjektu. Toto ustanovení není ustanovením speciálním vůči § 246. Stále tedy musí být

naplněny podmínky tohoto ustanovení (ověření auditorem, schválení). V odstavcích 1 až 4 se přebírá ustanovení § 21b dosavadního zákona o účetnictví, kde se upravuje zveřejňování ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně z příjmů právnických osob, s výjimkou zveřejňování prostřednictvím České národní banky. Povinnost zveřejnit účetní závěrku a zprávu vedení ve veřejném rejstříku tak nebude možné splnit předáním účetní závěrky a zprávy vedení České národní bance jako doposud, byť by se jednalo o účetní jednotku, která podléhá dohledu České národní banky.

Záměrem je zajistit, aby prostřednictvím správce daně z příjmů mohly svou účetní závěrku zveřejňovat pouze ty účetní jednotky, které nemají povinný audit a s účetní závěrkou nezveřejňují další dokumenty. Stav tedy odpovídá dosavadní textaci tak, že tímto způsobem lze zveřejnit pouze účetní závěrku.

Oproti současnému stavu v § 21b odst. 3 zákona o účetnictví bylo vypuštěno dodatečné daňové přiznání, protože pokud by bylo dodatečné přiznání spojeno s nějakým výraznějším pochybením v účetní závěrce, muselo by současně dojít ke zveřejnění informace o významné chybě a účetní závěrku by již nebylo možné opravit (za předpokladu, že budou předávány schválené). Správce daně by již neměl do rejstříku posílat účetní závěrku, která je přílohou dodatečného přiznání, aby nebyla ve veřejném rejstříku vícekrát, nebo by bylo nutné zkoumat, zda se nová účetní závěrka zaslaná jako příloha dodatečného přiznání nějak neliší od původní účetní závěrky. Pro zamezení vzniku zbytečných komplikací proto bude možné zveřejňovat pouze účetní závěrku zaslanou společně s daňovým přiznáním nebo opravným daňovým přiznáním.

V této souvislosti je třeba upozornit na to, že do doby, než uplyne lhůta pro podání daňového přiznání, popřípadě dodatečného daňového přiznání, je možné tato podání opravovat. Z pohledu jejich dalšího zpracování jsou tak po tuto dobu považována pouze za latentní podání, a nedochází tedy na jejich základě k vyměření, resp. doměření daně. Obdobný princip tak bude aplikován i na přiloženou účetní závěrku, k jejímuž předání rejstříkovému soudu správce daně přistoupí až tehdy, bude-li moci daňové přiznání považovat za definitivní, tj. v momentě, kdy už jej není možné nahradit opravným.

Správce daně údaje předá rejstříkovému soudu bez zbytečného odkladu. Je tak stanovena obecně formulovaná pořádková lhůta, která apeluje na to, aby nedocházelo ke zbytečnému prodlení. Správce daně nicméně nově (oproti stávajícímu stavu) přistoupí ke zveřejnění až po uplynutí lhůty pro podání opravného daňového přiznání, aby nedocházelo k nahrazování již zveřejněných účetních závěrek.

**K § 250 (Zveřejňování informace o významné chybě v řádné účetní závěrce a ve zprávě vedení)**

Navrhované ustanovení stanoví povinnost účetní jednotky bez zbytečného odkladu zveřejnit informaci o významné chybě v účetní závěrce stejným způsobem a v odpovídajícím rozsahu. Rozsahem účetních informací v účetní závěrce se rozumí kategorie účetní jednotky, resp. informace uváděné v účetní závěrce v návaznosti na kategorii účetní jednotky.

Informace o významné chybě obsahuje její popis, dopad na účetní závěrku a přehled, jak by závěrka vypadala bez této chyby, přičemž může mít podobu dokumentu s účetními výkazy bez chyby a s povinnými doplňujícími údaji. Pro účetní jednotky s povinným auditem se tento dokument zveřejňuje vždy a podléhá auditu v rozsahu dotčeném chybou. Povinnost zveřejnění odpadá, pokud je chyba napravena v účetní závěrce za následující období nebo je popsána ve zprávě auditora zveřejněné s účetní závěrkou; obdobná úprava se vztahuje i na zprávu vedení. Přitom tímto obdobím nemusí být bezprostředně následující, ale jakékoli následující účetní období.

## K hlavě II – Uveřejňování

### K § 251 (Základní ustanovení o uveřejňování)

Ustanovení § 251 obsahuje obecnou úpravu uveřejňování účetní závěrky, zahajovací rozvahy, zprávy vedení nebo zprávy o udržitelnosti s odkazem na použití ustanovení o dokumentech zveřejňovaných společně (§ 245), ustanovení o závazném znění zveřejňovaných dokumentů (§ 246), s výjimkou uveřejnění účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňující dálkový přístup, a ustanovení o nezveřejňovaných informací a údajích (§ 247). Obdobně se použije ustanovení o zveřejnění informace o významné chybě v řádné účetní závěrce nebo ve zprávě vedení (§ 250) v případě, že účetní jednotka zjistí, že uveřejněná účetní závěrka v důsledku významné chyby nepodává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace.

### K § 252 (Uveřejňování informací o daních z příjmů)

Ustanovení § 252 je transpoziční ustanovení týkající se povinnosti uveřejnění zprávy o daních z příjmů a stanoví zvláštní povinnost týkající se zpřístupňování informací o daních z příjmů, tedy další povinnosti vedle povinnosti zpřístupnění informací zprávou o daních z příjmů.

### K § 253 (Uveřejňování v jednotném evropském přístupovém místě)

V souvislosti se zřízením jednotného evropského přístupového místa (ESAP) se v souladu s čl. 33a směrnice 2013/34/EU stanoví účetním jednotkám povinnost zpřístupnit (uveřejnit) v ESAP některé účetní dokumenty (odstavec 1). Zároveň se stanoví i technické parametry (data) na tyto dokumenty. Uveřejnění se provádí prostřednictvím České národní banky. Je nutno poznamenat, že Česká národní banka není odpovědná za obsah jí předávaných účetních dokumentů, odpovědnost za správnost stále nese účetní jednotka.

Odstavec 3 stanoví technické požadavky na zveřejňované účetní dokumenty. Vyžaduje se v souladu s nařízením (EU) 2023/285 strojově čitelný formát vyžadovaný právním předpisem (např. prováděcí předpis Komise). Účetní dokumenty musí být opatřeny metadaty.

ESAP se pro účely zákona o účetnictví nepovažuje za veřejný rejstřík.

### K § 254 (Uveřejnění účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru a konsolidované účetní závěrky České republiky)

Ustanovení v zásadě přebírá § 21a odst. 5 dosavadního zákona o účetnictví, který upravuje speciální způsob uveřejnění účetní závěrky organizačních složek státu prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup. V ustanovení je však již v souladu se stávající praxí rozšířen rozsah povinných účetních jednotek, které tímto způsobem svou účetní závěrku uveřejňují. Nejedná se již pouze o organizační složky státu, ale o všechny účetní jednotky veřejného sektoru. Účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru jsou uveřejňovány na specializovaném informačním portálu Ministerstva financí MONITOR. Pokud by účetní jednotka veřejného sektoru zároveň byla zapsána ve veřejném rejstříku, je její povinnost zveřejnit účetní závěrku splněna uveřejněním prostřednictvím Ministerstva financí a není tedy nutné, aby ji rovněž zveřejnila ve veřejném rejstříku, pokud jí tato povinnost není výslovně uložena jiným právním předpisem.

V odstavci 2 se stanoví, že rovněž Ministerstvo financí uveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku České republiky způsobem umožňujícím dálkový přístup. Konsolidovaná účetní závěrka České republiky je uveřejňována jak na specializovaném informačním portálu Ministerstva financí MONITOR, tak na webových stránkách Ministerstva financí.

Ustanovení odstavce 3 stanoví, že povinnost účetní jednotky veřejného sektoru uveřejnit účetní závěrku je splněna okamžikem jejího předání do centrálního systému účetních informací státu, eventuálně pak (předává-li účetní dokumenty prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku podle § 111 odst. 4) okamžikem předání vyššímu územnímu samosprávnému celku

Ustanovení odst. 4 zmocňuje Ministerstvo financí stanovit prováděcím předpisem postup a podmínky pro předávání účetních závěrek do centrálního systému účetních informací státu a další podmínky pro jejich uveřejňování.

**K části třinácté – Přestupky**

**K hlavě I – Přestupky v oblasti účetnictví**

Ustanovení hlavy I upravují skutkové podstaty přestupků v oblasti účetnictví, kterých se lze dopustit porušením povinností stanovených účetními předpisy. Tyto přestupky se týkají různých oblastí souvisejících s účetnictvím, a sice

a) zveřejňování a uveřejňování účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona,
b) zkreslování informací obsažených v dokumentech zveřejňovaných (popř. uveřejňovaných) podle tohoto zákona,
c) ověřování účetní závěrky a zpráv vyhotovovaných podle tohoto zákona,
d) vedení účetnictví a vyhotovování zpráv podle tohoto zákona a
e) konsolidovaného výkaznictví České republiky.

Přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona (tj. přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, přestupek nezveřejnění a neuveřejnění zprávy o daních z příjmů nebo informací o daních z příjmů, přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění a přestupek zkreslování vykazovaných informací) jsou přestupky trvajícími. Podle § 8 zákona č. 250/2016, o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „přestupkový zákon“) je znakem trvajícího přestupku jednání pachatele spočívající ve vyvolání a následném udržování protiprávního stavu nebo jednání pachatele spočívající v udržování protiprávního stavu vyvolaného jiným. Charakteristickým rysem trvajícího přestupku je, že je kromě vyvolání protiprávního stavu postihováno také jeho udržování, které je vnímáno jako společensky nebezpečnější, na rozdíl od poruchových přestupků, které jsou zaměřeny pouze na postih vyvolání protiprávního stavu, nikoliv jeho udržování, ačkoliv často protiprávní stav vyvolaný takovým přestupkem trvá delší dobu i po skončení jednání, které je znakem skutkové podstaty takového přestupku (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. ledna 2013, č. j. 6 As 57/2012-28).

V případě přestupků spočívajících v nezveřejnění nebo neuveřejnění dokumentů podle tohoto zákona je jejich objektem možnost vnějších uživatelů účetních informací činit na základě účetního výkaznictví ekonomická rozhodnutí. Poskytování účetních informací vnějšímu uživateli účetních informací pro účely jeho ekonomického rozhodování je podle § 33 odst. 1 písm. a) tohoto zákona cílem účetního výkaznictví a protiprávní stav vyvolaný opomenutím zveřejnit (popř. uveřejnit) dokumenty obsahující tyto informace je v přímém rozporu s tímto cílem a prakticky znemožňuje jeho dosažení. Smyslem těchto přestupků tak je postihnout protiprávní stav spočívající v odepření informací, které by měly být podle tohoto zákona veřejnosti přístupné, v jehož důsledku dochází přinejmenším ke snížení kvality rozhodování vnějších uživatelů, které by mělo být činěno na základě těchto informací, nebo alespoň s přihlédnutím k nim. Z tohoto důvodu je v případě těchto přestupků nutno považovat udržování tohoto protiprávního stavu za společensky škodlivější než jeho vyvolání, tj. porušení povinnosti dokument zveřejnit (popř. uveřejnit).

Přestupků spočívajících v nezveřejnění nebo neuveřejnění dokumentů podle tohoto zákona se tak pachatel (tj. účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka) dopustí tím, že ve stanovené lhůtě nezveřejní (popř. neuveřejní) dokument, který je povinen podle tohoto zákona zveřejnit (popř. uveřejnit), a tento stav nadále udržuje po blíže nespecifikovanou dobu. Pachatel má přitom protiprávní stav, který porušením povinnost dokument ve stanovené lhůtě zveřejnit (popř. uveřejnit) vyvolal, pod kontrolou, neboť jej může kdykoliv odstranit dodatečným zveřejněním (popř. uveřejněním) daného dokumentu (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. ledna 2021, č. j. 44 A 19/2020-17).

S cílem účetního výkaznictví poskytnout vnějším uživatelům účetní informace užitečné pro jejich ekonomické rozhodování neoddělitelně souvisí také nutnost zajistit, aby informace, které jsou vnějším uživatelům účetními jednotkami dány k dispozici, byly správné, úplné a nezkreslené. Z tohoto důvodu je nezbytné postihovat nejen úplné odepření účetních informací vnějším uživatelům, které by jim podle tohoto zákona měly být poskytnuty, ale rovněž zveřejnění (popř. uveřejnění) nesprávných, neúplných nebo zkreslených informací, které by vnějšího uživatele vedly k rozhodnutí, které by neučinil, kdyby měl k dispozici bezvadné informace. Přestupku se v této souvislosti pachatel dopustí tehdy, když vyvolá protiprávní stav zveřejněním nebo uveřejněním účetní závěrky, která je nesprávná, neúplná nebo zkreslená, nebo zveřejněním nebo uveřejněním účetní závěrky a dalších dokumentů v jiném znění, než ve kterém byly ověřeny, a tento protiprávní stav nadále udržuje. Protiprávní stav má přitom pachatel i v těchto případech pod kontrolou, neboť jej může kdykoliv odstranit zveřejněním nebo uveřejněním správných dokumentů.

Skutečnosti, že přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona jsou přestupky trvajícími, nasvědčuje také způsob formulace skutkových podstat dotčených přestupků, kdy je ve vztahu ke zveřejňování (popř. uveřejňování) používáno vždy nedokonavého vidu, tedy „nemá zveřejněnou nebo uveřejněnou“ nebo „má zveřejněnou nebo uveřejněnou“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. ledna 2013, č. j. 6 As 57/2012-28). Trvání protiprávního stavu je tedy přímo součástí skutkové podstaty těchto přestupků.

K závěru, že přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona jsou trvajícími přestupky, tak lze dospět jak za použití gramatického výkladu, neboť jsou skutkové podstaty dotčených přestupků formulovány za použití nedokonavého vidu, tak za použití teleologického výkladu, kdy smyslem těchto přestupků je vzhledem k cíli účetního výkaznictví postihnout udržování protiprávního stavu spočívajícího v

a) nezveřejnění (popř. neuveřejnění) příslušných dokumentů, resp. neposkytování informací v těchto dokumentech obsažených,
b) zveřejnění (popř. uveřejnění) dokumentů obsahujících nesprávné, neúplné nebo zkreslené informace a
c) zveřejnění dokumentů, jejichž důvěryhodnost je zpochybněna tím, že byly zveřejněny (popř. uveřejněny) v jiném znění, než ve kterém byly ověřeny.

Po celou dobu, po kterou některý z uvedených protiprávních stavů trvá, je totiž porušován hlavní cíl účetního výkaznictví, který je objektem přestupku, tedy poskytování účetních informací vnějším uživatelům. Vnějším uživatelům nechybí účetní informace pouze v okamžiku, kdy marně uplynula lhůta pro jejich zveřejnění (popř. uveřejnění) a byl tedy vyvolán protiprávní stav, ale i nadále během trvání tohoto stavu, protože např. potenciální obchodní partneři či investoři mají zájem tyto informace získat v okamžiku, kdy se rozmýšlejí, zda s danou účetní jednotkou uzavřít smlouvu či do ní investovat. Tím, že účetní závěrka či jiný

dokument podle tohoto zákona nejsou zveřejněny (příp. uveřejněny), je udržován protiprávní stav spočívající v nedostupnosti účetních informací v nich obsažených vnějším uživatelům.

Vzhledem k tomu, že přestupek související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona je trvajícím přestupkem, je nutné jako jeden skutek posuzovat jednání trvající tak dlouho, jak je protiprávní stav udržován, resp. do okamžiku odstranění protiprávního stavu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. ledna 2013, č. j. 6 As 57/2012-28). Z tohoto důvodu je skutek, o kterém se řízení o přestupku vede, nutné vymezit i z časového hlediska, aby mohl být jednoznačně identifikován. Je-li protiprávní stav, jehož udržování je v rámci příslušného trvajícího přestupku postihováno, i po uložení sankce za tento přestupek nadále udržován, bude toto udržování novým skutkem, který bude možné dále sankcionovat. V tomto případě tak nevznikne překážka *res iudicata,* neboť se právě z hlediska časového vymezení skutku nebude jednat o skutek totožný (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2011, č. j. 9 As 101/2010-101).

Pokud by přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona nebyly považovány za trvající přestupky, vedlo by to k nelogickým závěrům, kdy by bylo možné postihnout pouze jednorázové porušení povinnosti zveřejnit (popř. uveřejnit) příslušný dokument ve lhůtě stanovené tímto zákonem a situace, kdy by příslušný dokument nadále nebyl zveřejněn (popř. uveřejněn) ani po uložení sankce, a informace by tedy stále nebyly vnějším uživatelům poskytnuty, by zůstala nepostižitelná. Pachateli by tak v zásadě bylo umožněno v dlouhodobém horizontu obcházet povinnost zveřejňovat (popř. uveřejňovat) dokumenty podle tohoto zákona tím, že se sice podrobí jednorázové sankci, ale v konečném důsledku může předmětný dokument ponechat nezveřejněný (popř. neuveřejněný). Takový postup by v některých případech mohl být pro pachatele dokonce výhodnější, neboť utajení některých informací obsažených v dokumentech povinně zveřejňovaných podle tohoto zákona může kupříkladu znamenat konkurenční výhodu, jejíž hodnota převýší sankci, která by za příslušný přestupek byla uložena. To by jinými slovy znamenalo možnost „vyplatit se“ z povinnosti poskytnout určité povinně zveřejňované informace vnějším uživatelům, což je v rozporu s cílem tohoto zákona.

Skutečnost, že přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona jsou přestupky trvajícími, ovlivňuje rovněž počátek běhu jejich promlčecí doby, která v případě trvajících přestupků v souladu s § 31 odst. 2 písm. c) přestupkového zákona počne běžet až od ukončení trvajícího přestupku, tedy ode dne následujícího po dni, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu (tj. k dodatečnému zveřejnění nebo uveřejnění příslušného dokumentu), nikoliv dnem následujícím po dni vyvolání protiprávního stavu (tj. marným uplynutí lhůty pro zveřejnění). V případě, že trvající přestupek, o kterém je řízení o přestupku vedeno, nebyl dosud ukončen a protiprávní stav trvá i nadále, promlčecí lhůta ve vztahu k takovému přestupku jakožto skutku vymezenému z hlediska konkrétního časového úseku, po který protiprávní stav trval, počne běžet od okamžiku oznámení zahájení řízení o přestupku osobě podezřelé ze spáchání přestupku (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2011, č. j. 9 As 101/2010-101).

Z hlediska výše sankcí jsou, podobně jako podle dosavadního právní úpravy, horní hranice pokut, které lze za jednotlivé přestupky v oblasti účetnictví uložit, stanoveny jak procentuálně, tak pevnými konkrétními částkami. V případě přestupků spáchaných podnikatelskými nebo neziskovými účetními jednotkami jsou horní hranice pokut zpravidla stanoveny jako částky odpovídající určitému procentu aktiv celkem dané účetní jednotky, což umožňuje pružně přizpůsobit horní hranici pokuty skutečné velikosti účetní jednotky. V případě přestupků účetních jednotek veřejného sektoru se horní hranice pokuty odvozuje od výše celkových nákladů a je pro jednotlivé přestupky omezena maximální výší. Výše celkových nákladů je

v případě účetních jednotek veřejného sektoru přiléhavější referenční hodnotou, neboť pokud by se vycházelo z výše aktiv celkem, jako u podnikatelských účetních jednotek, mohlo by s ohledem na specifickou povahu účetních jednotek veřejného sektoru docházet k nežádoucím zkreslením a v důsledku toho k ukládání nepřiměřených sankcí. Pevnou konkrétní částkou je horní hranice pokuty stanovena pouze v případě přestupků účetních jednotek používajících peněžní účetnictví, a to s přihlédnutím k podstatě peněžního účetnictví, kdy bude při rozhodování o výši sankce příhodnější vycházet z konkrétní částky než zjišťovat výši aktiv celkem.

**K § 255 (Přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací)**

Ustanovení upravuje skutkovou podstatu přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací. Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetní jednotky každá účetní jednotka, tedy podnikatelská i nezisková účetní jednotka (odstavec 1) nebo účetní jednotka veřejného sektoru (odstavec 4), které mají podle tohoto zákona povinnost zveřejňovat nebo uveřejňovat dokumenty, které vyhotovují. Subjektem tohoto přestupku rovněž může být účetní jednotka jakožto mateřská účetní jednotka ve vztahu k dokumentům vyhotovovaným za konsolidační celek či skupinu (odstavec 2).

Odstavec 3 přestavuje speciální ustanovení k odstavci 1, kdy v odstavci 3 je speciálním subjektem tohoto přestupku nezisková účetní jednotka, která používá peněžní účetnictví. Za přestupek spáchaný touto účetní jednotkou je z důvodu její velikosti a s přihlédnutím k účetním informacím, které účetní výkaznictví při použití peněžního účetnictví poskytuje, na místě horní hranici pokuty snížit. Horní hranice pokuty za přestupek spáchaný touto účetní jednotkou současně není stanovena jako částka odpovídající určitému procentu aktiv této účetní jednotky, nýbrž jako konkrétní částka, a to s přihlédnutím k podstatě peněžního účetnictví, kdy bude při rozhodování o výši sankce příhodnější vycházet z konkrétní částky než zjišťovat výši aktiv celkem.

Odstavec 4 obsahuje zvláštní skutkovou podstatu přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, jehož pachatelem je účetní jednotka veřejného sektoru. Na rozdíl od ustanovení odstavců 1 až 3 se však v tomto případě nehovoří o zveřejnění, nýbrž o uveřejnění. Účetní jednotka veřejného sektoru (s výjimkou zdravotní pojišťovny, veřejné výzkumné instituce a veřejné kulturní instituce) není povinna účetní závěrku zveřejňovat ve veřejném rejstříku bez ohledu na to, zda je ve veřejném rejstříku zapsána, viz § 242 odst. 4, neboť pro účetní jednotky veřejného sektoru platí zvláštní způsob uveřejňování. To neplatí v případě, že povinnost zveřejnit účetní závěrku ukládá konkrétní účetní jednotce veřejného sektoru nebo konkrétně určené skupině účetních jednotek veřejného sektoru výslovně jiný právní předpis (např. zdravotním pojišťovnám, veřejným výzkumným institucím nebo veřejným kulturním institucím). Účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru se podle § 254 tohoto zákona uveřejňují prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup, a sice na specializovaném informačním portálu Ministerstva financí MONITOR. Účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru jsou Ministerstvu financí předávány prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu a účetní jednotka veřejného sektoru povinnost uveřejnit svou účetní závěrku splní okamžikem jejího předání přímo do centrálního systému účetních informací státu nebo jejího předání vyššímu územnímu samosprávnému celku, pokud účetní jednotka v souladu s § 111 tohoto zákona předává dokumenty a údaje do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím územního samosprávného celku. V písmenech b) a c) se zavádí přestupek specifický pro účetní jednotky veřejného sektoru, a sice neuveřejnění smlouvy o převzetí účetnictví nebo zápisu o převzetí účetnictví a jejich případných dodatků. Některé účetní jednotky veřejného sektoru totiž mohou podle § 29 převést svá práva a povinnosti v oblasti účetnictví na jinou účetní jednotku veřejného sektoru, a to právě

pomocí smlouvy o převzetí účetnictví nebo zápisu o něm. Podle § 32 odst. 2 má přebírající účetní jednotka povinnost tyto dokumenty uveřejnit.

Přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací se účetní jednotka dopustí tehdy, pokud nemá ve lhůtě stanovené tímto zákonem zveřejněný nebo uveřejněný dokument, který je podle tohoto zákona povinna vyhotovit a zveřejnit nebo uveřejnit.

Účetní jednotka je povinna zveřejnit dokumenty vyjmenované v § 242 odst. 1 a 2 ve veřejném rejstříku, ve kterém je zapsána, a to v obecné lhůtě 12 měsíců od konce účetního období. Tato 12měsíční lhůta se však fakticky omezuje v případě, že daný dokument, který má být zveřejněn, podléhá schválení příslušným orgánem účetní jednotky nebo ověření auditorem. V takovém případě musí být daný dokument zveřejněn v rámci 12 měsíců od konce účetního období a zároveň do 30 dnů od jeho schválení nebo ověření (podle toho, co proběhlo později).

Dokumenty vyjmenované v § 253 odst. 1 je účetní jednotka, která má povinnost zveřejnit zprávu o udržitelnosti, rovněž povinna uveřejnit v jednotném evropském přístupovém místě.

Objektem tohoto přestupku je ochrana možnosti vnějších uživatelů účetních informací seznámit se s účetními informace, které jsou podle tohoto zákona obsahem zveřejňovaných a uveřejňovaných dokumentů a které mají být veřejnosti přístupné. Nezveřejněním nebo neuveřejněním příslušných dokumentů tak účetní jednotka vyvolá protiprávní stav odporující cíli účetního výkaznictví formulovanému v § 33 odst. 1 písm. a) tohoto zákona, kterým je poskytovat vnějším uživatelům účetní informace užitečné pro jejich ekonomické rozhodování. Tento protiprávní stav tak vykazuje vyšší míru škodlivosti než jeho samotné vyvolání. Přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací je tedy i s ohledem na výše uvedené přestupkem trvajícím.

Zveřejněním ve smyslu tohoto zákona je zveřejnění ve veřejném rejstříku a provádí se uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je účetní jednotka zapsána. Povinnost příslušný dokument zveřejnit je však považována za splněnou již okamžikem předání příslušného dokumentu orgánu, který daný veřejný rejstřík vede (např. rejstříkovému soudu).

Uveřejnění v jednotném evropském přístupovém místě se provádí prostřednictví České národní banky, přičemž povinnost účetní jednotky uveřejnit dokument v jednotném evropském přístupovém místě je splněna okamžikem předání daného dokumentu splňujícího požadavky na metadata podle § 253 odst. 3 České národní bance.

Odpovědnost za tento přestupek tak může vzniknout pouze v důsledku porušení povinnosti zveřejnit nebo uveřejnit ve vztahu k dokumentu, který daná účetní jednotka vyhotovuje. Jinými slovy, účetní jednotka, která nevyhotovuje individuální zprávu vedení, se nedopustí přestupku podle § 255 odst. 1 písm. d) tohoto zákona tím, že tuto zprávu nezveřejní ve veřejném rejstříku. Obdobně pak platí, že přestupku spočívajícího v nezveřejnění příslušného dokumentu ve veřejném rejstříku se nemůže dopustit účetní jednotka, která podle tohoto zákona nemá povinnost ve veřejném rejstříku zveřejňovat z důvodu, že není v žádném veřejném rejstříku zapsána, nebo z důvodu, že je účetní jednotkou veřejného sektoru (s výjimkou zdravotní pojišťovny, veřejné výzkumné instituce a veřejné kulturní instituce), která je v případě, že je ve veřejném rejstříku zapsána, na základě tohoto zákona povinnosti v tomto rejstříku zveřejňovat zproštěna.

Odstavec 5 upravuje výši horní hranice pokuty, kterou lze účetní jednotce za přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací uložit. Horní hranice pokuty v případě tohoto přestupku obecně odpovídá částce ve výši 0,5 % aktiv celkem. V případě, že je pachatelem tohoto přestupku účetní jednotka veřejného sektoru, odpovídá horní hranice pokuty za tento přestupek částce ve výši 1 % celkových nákladů, maximálně však částce 500 000 Kč.

V případě neziskových účetních jednotek používajících peněžní účetnictví lze uložit pokutu do výše 20 000 Kč.

V odstavci 5 se ve vztahu k pokutě používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

Způsob stanovení horní hranice pokuty je určující pro délku promlčecí doby tohoto přestupku. Je-li horní hranice pokuty stanovena jako částka odpovídající určitému procentu aktiv celkem nebo celkových nákladů, uplatní se speciální úprava promlčecí doby podle § 264 tohoto zákona, podle které promlčecí doba činí 3 roky a odpovědnost za tento přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání. V případech, kdy je horní hranice stanovena konkrétní částkou (tj. v případě přestupku spáchaného účetní jednotkou používající peněžní účetnictví), se uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 1 rok, přičemž odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

**K § 256 (Přestupek nezveřejnění a neuveřejnění zprávy o daních z příjmů nebo informací o daních z příjmů)**

Ustanovení odstavce 1 upravuje skutkovou podstatu nezveřejnění a neuveřejnění zprávy o daních z příjmů nebo informací o daních z příjmů. Charakterem se tento přestupek podobá přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, neboť jeho podstatou je rovněž postižení vyvolání protiprávního stavu spočívajícího ve znemožnění vnějším uživatelům seznámit se s informacemi obsaženými ve zprávě o daních z příjmů a informacemi s ní souvisejícími, které mají být podle tohoto zákona veřejnosti přístupné. I vzhledem k obdobné formulaci skutkové podstaty je proto zřejmé, že i tento přestupek je přestupkem trvajícím.

Subjektem tohoto přestupku může být jak účetní jednotka, tak zahraniční účetní jednotka, které podle tohoto zákona zveřejňují zprávu o daních z příjmů. Tato účetní jednotka a zahraniční účetní jednotka mají povinnost do 12 měsíců od konce svého účetního období tuto zprávu zveřejnit ve veřejném rejstříku a současně na svých internetových stránkách uveřejnit odkaz na tento veřejný rejstřík společně s oznámením, že nemají povinnost tuto zprávu uveřejnit na svých internetových stránkách. Namísto zprávy o daních z příjmů lze za splnění podmínek stanovených tímto zákonem zveřejnit ve veřejném rejstříku a uveřejnit na internetových stránkách zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na zprávu o daních z příjmů.

Skutková podstata tohoto přestupku se ve vztahu k účetní jednotce týká pouze odkazu na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna, oznámení o tom, že zprávu o daních z příjmů účetní jednotka není povinna uveřejnit na svých internetových stránkách, a případně zprávy s informacemi o daních z příjmů namísto zprávy o daních z příjmů. Nemá-li účetní jednotka, která vyhotovuje zprávu o daních z příjmů, ve lhůtě 12 měsíců od konce svého účetního období tuto zprávu uveřejněnou na svých internetových stránkách nebo na svých internetových stránkách neoznámí, že nemusí zprávu uveřejňovat, případně neuveřejní odkaz na příslušný veřejný rejstřík, ve které má být zveřejněna, dopustí se tím přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací. Zahraniční účetní jednotka se naproti tomu dopustí přestupku nezveřejnění a neuveřejnění zprávy o daních z příjmů nebo informací o daních z příjmů také tehdy, když nemá do 12 měsíců od konce svého účetního období zveřejněnou zprávu o daních z příjmů.

Odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna, oznámení o skutečnosti, že účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka nemají povinnost zprávu o

daních z příjmů uveřejnit na internetových stránkách a zpráva s informacemi o daních z příjmů musí být uveřejněny na internetových stránkách účetní jednotky, zahraniční účetní jednotky nebo její pobočky v České republice alespoň po dobu 5 let. Účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka se proto dopustí tohoto přestupku také tehdy, pokud uvedené dokumenty a informace sice uveřejní, ale neponechá je uveřejněné alespoň po dobu 5 let, tedy pokud kdykoliv v průběhu 5 let od prvního uveřejnění daný dokument nebo informace nejsou na internetových stránkách uveřejněny.

Pojem „zpráva o daních z příjmů" je v tomto ustanovení používán bez bližší specifikace, a tudíž se dle situace může jednat jak o individuální, tak o konsolidovanou zprávu o daních z příjmů. V návaznosti na to, zda se v daném případě jedná o individuální nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, se uplatní lhůta ke splnění povinnosti 12 měsíců od konce individuálního nebo konsolidačního účetního období.

Za přestupek podle odstavce 1 nebo 2 může být účetní jednotce nebo zahraniční účetní jednotce uložena pokuta do výše 1 000 000 Kč. Vzhledem k tomu, že horní hranice pokuty je stanovena konkrétní částkou, promlčecí doba tohoto přestupku se určí podle obecné právní úpravy, a tudíž bude podle § 30 přestupkového zákona činit 3 roky s tím, že odpovědnost za tento přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v tomto odstavci rovněž používá formulace „lze uložit", a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

**K § 257 (Přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění)**

Ustanovení § 257 upravuje přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění. Tento přestupek rovněž souvisí s problematikou poskytování účetních informací vnějším uživatelům, avšak v tomto případě není objektem tohoto přestupku ochrana možnosti vnějších uživatelů vůbec se s příslušnými účetními informacemi seznámit, nýbrž ochrana kvality a důvěryhodnosti těchto informací.

Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetních jednotek podnikatelská a nezisková účetní jednotka, nikoli účetní jednotka veřejného sektoru. Ve vztahu k dokumentům vyhotovovaným za konsolidační celek nebo skupinu se pak tohoto přestupku může dopustit také účetní jednotka coby mateřská účetní jednotka. Speciálním subjektem tohoto přestupku je opět nezisková účetní jednotka používající peněžní účetnictví, jejíž specifický charakter, velikost a míra podrobnosti účetních informací při použití peněžního účetnictví odůvodňují výraznější snížení horní hranice pokuty za tento přestupek. Vzhledem k podstatě tohoto přestupku však může být jeho pachatelem pouze účetní jednotka, která zveřejňuje nebo uveřejňuje dokumenty, které jsou ověřovány a schvalovány orgánem k tomu příslušným na základě právního předpisu.

Přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací navazuje na povinnost účetní jednotky zveřejňovat (a popř. také uveřejňovat) dokumenty zveřejňované podle tohoto zákona vždy v jejich závazném znění, tj. ve znění, v jakém byly ověřeny a schváleny. Ověřením se přitom rozumí jak ověření ve smyslu povinného auditu, tak dobrovolného auditu, nebo ve smyslu ověření zprávy o udržitelnosti. Ověřuje-li účetní jednotka dokumenty, které následně dává k dispozici vnějším uživatelům, vnější uživatelé při svém rozhodování důvodně předpokládají, že tyto informace byly ověřeny auditorem. Důvěra vnějších uživatelů ve správnost a pravdivost informací obsažených v dokumentech, které byly ověřeny, je pak zcela oprávněně vyšší. V případě, že účetní jednotka má zveřejněný nebo uveřejněný dokument

v jiném znění, než ve kterém byl ověřen, v zásadě tím uvádí v omyl vnější uživatele, kteří se důvodně domnívají, že se jedná o dokument, který byl patřičným způsobem ověřen. Tito vnější uživatelé pak mohou k danému dokumentu přistupovat s nižší mírou obezřetnosti, a tedy se mohou dopustit rozhodnutí, která by neučinili, pokud by jim bylo známo, že údaje obsažené v daném dokumentu ve skutečnosti ověřeny nebyly. Obdobně lze toto vztáhnout i na problematiku schvalování zveřejňovaných a uveřejňovaných dokumentů, kdy skutečnost, že zveřejněný nebo uveřejněný dokument byl schválen příslušným orgánem účetní jednotky, je pro vnější uživatele indikátorem vyšší důvěryhodnosti daného dokumentu. Naproti tomu případ, kdy je zveřejněn dokument, který dosud nebyl schválen nebo s nímž byl souhlas odepřen, může v některých případech předznamenávat komplikace uvnitř účetní jednotky.

Přestupku zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění se účetní jednotka dopustí, pokud zveřejní ve veřejném rejstříku nebo uveřejní jiným způsobem umožňujícím dálkový přístup (např. na internetových stránkách) účetní závěrku nebo jiný dokument uvedený v odstavcích 1 až 3 ve znění, které neodpovídá znění, které bylo ověřeno nebo schváleno k tomu příslušným orgánem, čímž vyvolá protiprávní stav spočívající ve zpřístupňování údajů, o nichž se vnější uživatelé oprávněně domnívají, že jsou schváleny účetní jednotkou a ověřeny příslušným způsobem, a tento protiprávní stav dále po blíže nespecifikovanou dobu udržuje. Protiprávní stav má přitom účetní jednotka stále pod kontrolou, neboť jej může kdykoliv odstranit nahrazením takto zveřejněného nebo uveřejněného dokumentu dokumentem schváleným a ověřeným. Vzhledem k charakteru tohoto přestupku ve srovnání s ostatními přestupky souvisejícími se zveřejňováním a uveřejňováním dokumentů podle tohoto zákona a k formulaci skutkové podstaty tohoto přestupku je zřejmé, že i v tomto případě se jedná o přestupek trvající.

Za přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací lze podle odstavce 4 uložit pokutu, jejíž horní hranice je stanovena jako částka odpovídající 3 % aktiv celkem. Na základě ustanovení § 264 tohoto zákona pak promlčecí doba v těchto případech činí 3 roky a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 5 let od spáchání přestupku. V případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou 100 000 Kč, a tedy se uplatní obecná úprava promlčecí doby podle § 30 přestupkového zákona, která činí 1 rok s tím, že odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v odstavci 4 rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

**K § 258 (Přestupek zkreslování vykazovaných informací)**

Ustanovení upravuje skutkovou podstatu přestupku zkreslování vykazovaných informací. Tento přestupek se rovněž týká problematiky zpřístupňování informací vnějším uživatelům a obdobně jako u přestupku zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění je smyslem tohoto přestupku chránit správnost a důvěryhodnost informací, na základě kterých vnější uživatelé činí svá rozhodnutí.

Tento přestupek lze považovat za nejzávažnější z přestupků v oblasti účetnictví. V případě přestupků spočívajících v nezveřejnění nebo neuveřejnění určitého dokumentu, tedy odepření určitých informací, sice nejsou vnějším uživatelům dané informace vůbec k dispozici, nicméně absenci relevantních informací lze považovat za poměrně přehlednou, neboť umožňuje vnějším uživatelům se této situaci přizpůsobit a vyvodit z ní odpovídající závěry (např. na základě neschopnosti posoudit finanční situaci a výkonnost potenciálního obchodního partnera

z důvodu, že nezveřejnil svou účetní závěrku, s tímto subjektem vnější uživatel nenaváže obchodní vztahy). V případě, že ale dojde ke zveřejnění nebo uveřejnění (popř. přímému poskytnutí) účetní závěrky vnějšímu uživateli, bude vnější uživatel činit svá rozhodnutí na základě informací získaných z této účetní závěrky a bude předpokládat, že se jedná o informace správné, úplné a pravdivé, neboť zpravidla nemá prostředky pro to, aby si kvalitu poskytovaných informací sám ověřil. Z tohoto důvodu je z hlediska společenské škodlivosti situace, kdy je vnějším uživatelům dána k dispozici účetní závěrka, která nenaplňuje věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti, případně i jiných vykazovaných změn finanční situace, považována za nejzávažnější.

Přestupek zkreslování vykazovaných informací se, na rozdíl od ostatních přestupků v oblasti účetnictví, týká toliko účetní závěrky, a nikoliv dalších dokumentů vyhotovovaných a zveřejňovaných podle tohoto zákona. Vzhledem k vysoké závažnosti tohoto přestupku je žádoucí postihovat zpřístupnění toliko účetní závěrky obsahující nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace, neboť účetní závěrka je pro ekonomické rozhodování vnějších uživatelů klíčovým dokumentem, jehož pravdivost a správnost je proto rozhodující. Účetní závěrka, která obsahuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace současně nepodává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti, případně i jiných vykazovaných změn finanční situace účetní jednotky, jelikož o věrné a poctivé zobrazení může jít pouze tehdy, je-li zobrazení dopadů transakcí a událostí na finanční situaci a výkonnost účetní jednotky věrné, tedy úplné, správné a neutrální.

Objektivní skutková podstata tohoto přestupku může být naplněna dvojím způsobem. Podle písmene a) se účetní jednotka dopustí přestupku, pokud má ve veřejném rejstříku zveřejněnou nebo jiným způsobem umožňujícím dálkový přístup uveřejněnou účetní závěrku, která po kvalitativní stránce vykazuje kvalifikovanou míru zkreslení, resp. nepravdivosti nebo neúplnosti. Podle písmene b) se účetní jednotka dopustí přestupku, pokud takovou účetní závěrku vnějšímu uživateli napřímo poskytne. Pojmem „poskytnout“ se v tomto kontextu rozumí jakýmkoliv způsobem odlišným od zveřejnění nebo uveřejnění dát k dispozici přímo konkrétnímu vnějšímu uživateli (např. konkrétnímu obchodnímu partnerovi za účelem uzavření smlouvy, úvěrové instituci za účelem získání úvěru apod.).

Pro naplnění skutkové podstaty přestupku zkreslování vykazovaných informací je podstatné, zda jsou zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele k jeho újmě. Pro naplnění skutkové podstaty přestupku zkreslování vykazovaných informací tedy nepostačí pouze skutečnost, že řádná účetní závěrka v obecné rovině obsahuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace, ale jedná se o kvalifikovanou situaci, kdy daná účetní závěrka obsahuje nesprávné, neúplně nebo jinak zkreslené účetní informace nikoliv marginálního charakteru, nýbrž takové, které mohou zapříčinit zásadní změnu v chování vnějšího uživatele s negativními důsledky pro tohoto uživatele. Z hlediska následku se přitom jedná o přestupek ohrožovací, tedy pro vznik odpovědnosti účetní jednotky postačí pouze existence nebezpečí vzniku následku v podobě zásadního ovlivnění rozhodnutí vnějšího uživatele k jeho újmě. Není tedy rozhodné, zda vnějšímu uživateli újma skutečně vznikla, či nikoliv. Újmou, která vnějšímu uživateli může vzniknout, se zde rozumí jak nemajetková újma, tak škoda (tj. skutečná škoda i ušlý zisk). Pro náhradu újmy se použijí obecná pravidla podle občanského zákoníku.

Z formulace skutkové podstaty přestupku zkreslování vykazovaných informací vyplývá, že trvajícím přestupkem je pouze přestupek podle písmene a), tedy přestupek spojený se zveřejňováním a uveřejňováním, neboť v tomto případě účetní jednotka dává zveřejněním nebo uveřejněním svou účetní závěrku k dispozici blíže neurčenému okruhu vnějších uživatelů a

tento protiprávní stav trvá do té doby, než účetní jednotka zveřejněnou nebo uveřejněnou účetní závěrku odstraní.

Přestupek podle písmene b) není trvajícím přestupkem, neboť spočívá v jednorázovém poskytnutí účetní závěrky určitému omezenému okruhu vnějších uživatelů, kdy nedochází k vyvolání protiprávního stavu, který by účetní jednotka dále udržovala, neboť již nebude pod její kontrolou. Poskytnutím se účetní závěrka dostane mimo sféru dispozice účetní jednotky, která tak nakládání s ní již dále neovlivní. To z hlediska určení okamžiku spáchání tohoto přestupku znamená, že okamžikem spáchání přestupku zkreslování vykazovaných informací je ten okamžik, kdy byla závadná účetní závěrka poskytnuta vnějšímu uživateli.

Z důvodu vysoké společenské závažnosti uvedeného jednání je v tomto případě možný také vznik odpovědnosti za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku. Jde o trestný čin spočívající v ohrožení majetkových práv jiného nebo ohrožení včasného a řádného vyměření daně v důsledku uvádění nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů v účetnictví. Bude proto vždy záležet na míře společenské závažnosti konkrétního případu, zda bude daná účetní jednotka nebo mateřská jednotka odpovědná za přestupek, nebo za trestný čin, jelikož v souladu se zásadou subsidiarity trestní represe bude trestní odpovědnost dovozována jen v těch případech, kdy by nepostačovalo uplatnění odpovědnosti za přestupek podle zákona o účetnictví. Předpokládá se, že v tomto směru bude navázána spolupráce správních orgánů příslušných k vedení řízení o účetních přestupcích a orgánů činných v trestním řízení za účelem vzájemného předávání informací.

Odstavec 5 upravuje dvě horní hranice pokuty, kterou lze za přestupek zkreslování vykazovaných informací uložit. V případě podnikatelských a neziskových účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru je horní hranice pokuty vyjádřena procentem aktiv celkem nebo celkových nákladů do výše maximální částky. V případě neziskových účetních jednotek, které používají peněžní účetnictví, je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou.

Pokutu podle základní horní hranice podle odstavce 5 lze za tento přestupek uložit v případě, že byl přestupek spáchán toliko naplněním skutkové podstaty podle odstavců 1 až 4. Pokud ale naplněním skutkové podstaty podle odstavců 1 až 4 účetní jednotka zároveň získá majetkový prospěch, pokuta musí být ukládána vždy podle zvýšené horní hranice. Zmíněný prospěch může být různého charakteru, tedy jak majetkového, tak nemajetkového (např. získání konkurenční výhody). Nemusí přitom dojít výlučně k obohacení ve sféře dané účetní jednotky nebo mateřské jednotky, ale je postihováno i obohacení jakékoli jiné osoby. Touto jinou osobou může být jak jiná účetní jednotka (např. v případě podnikatelského seskupení), tak jakákoliv jiná osoba (např. člen statutárního orgánu účetní jednotky, která je právnickou osobou).

V případě přestupku zkreslování vykazovaných informací se uplatní zvláštní promlčecí doba, která je, na rozdíl od ostatních přestupků v oblasti účetnictví, stanovena bez ohledu na výši nebo způsob stanovení horní hranice pokuty. Promlčecí doba podle § 264 činí 4 roky s tím, že odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 10 let od jeho spáchání. Zjištění, že byl spáchán přestupek zkreslování vykazovaných informací, je podmíněno poměrně náročnou prověřovací fází, kdy bude účetnictví dotčené účetní jednotky podrobeno kontrole, která umožní posoudit, zda informace vykazované v účetní závěrce nejsou neúplné, nesprávné nebo zkreslené. Takto stanovená délka promlčecí doby by měla poskytovat dostatečně dlouhý časový úsek jak pro provedení standardní kontrolní činnosti příslušnými správními orgány, tak pro eventuální zahájení i dokončení přestupkového řízení.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v tomto odstavci, stejně jako v případě předchozích přestupků, používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty

napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

**K § 259 (Přestupek neověření vykazovaných informací)**

Ustanovení upravuje přestupek neověření vykazovaných informací. Smyslem tohoto přestupku je postihnout porušení povinnosti účetní jednotky nechat některé dokumenty podle tohoto zákona ověřit auditorem.

Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetních jednotek pouze podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka. Speciálním subjektem ve vztahu k dokumentům vyhotovovaným za konsolidační celek nebo za skupinu je také účetní jednotka v postavení mateřské účetní jednotky. Z povahy věci se však tohoto přestupku může dopustit pouze účetní jednotka, která má na základě tohoto zákona povinnost daný dokument nechat ověřit auditorem. Z tohoto důvodu se přestupku neověření vykazovaných informací nemůže dopustit účetní jednotka veřejného sektoru, které tento zákon takovou povinnost neukládá.

Objektivní stránka přestupku neověření vykazovaných informací spočívá v porušení povinnosti uložené tímto zákonem mít příslušný dokument ověřený auditorem. Pokud tedy povinnost mít určitý dokument ověřený auditorem vznikne na základě jiného zákona, odpovědnost za přestupek neověření vykazovaných informací nevzniká. Na základě tohoto zákona mají obecně velké a střední účetní jednotky a účetní jednotky, které jakožto mateřské účetní jednotky sestavují konsolidovanou účetní závěrku, povinnost auditu. Povinnost auditu se přitom vztahuje na každou jejich řádnou účetní závěrku a rovněž na mezitímní účetní závěrku, která byla sestavena na základě zákona (nikoliv na základě dobrovolného rozhodnutí účetní jednotky) a jednorázově (tj. nejedná se o účetní závěrky, které se na základě jiného zákona sestavují například pololetně).

Nicméně i účetní jednotce, které se výše uvedená obecná povinnost auditu netýká, může povinnost auditu na základě tohoto zákona vzniknout. Jedná se o případy přeměn, kdy při přeměně, které se účastní alespoň jedna účetní jednotka, která má povinný audit účetní závěrky (ať již na základě zákona, nebo na základě smlouvy podle zákona o auditorech nebo na základě svého zakladatelského právního jednání či stanov), vznikne povinnost auditu účetní závěrky sestavené ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodný den všem zúčastněným účetním jednotkám. Obdobná povinnost se týká také zahajovací rozvahy sestavené při přeměně k rozhodnému dni přeměny. Tímto způsobem může vzniknout povinnost auditu účetní závěrky i účetním jednotkám, které používají peněžní účetnictví, a které tudíž obecně povinnost auditu účetní závěrky na základě tohoto zákona nemají.

S povinností auditu účetní závěrky je pak na základě tohoto zákona neoddělitelně spjata povinnost mít auditorem ověřenou také zprávu vedení, kdy každá účetní jednotka, která má povinnost auditu účetní závěrky (ať již na základě tohoto, nebo jiného zákona), musí mít podle § 240 i svou zprávu vedení ověřenou auditorem. Ověření podléhá rovněž zpráva o udržitelnosti (popř. dobrovolně vyhotovený dokument označený jako zpráva o udržitelnosti), a to bez ohledu na to, zda je součástí zprávy vedení.

Na rozdíl od přestupků uvedených v předchozích ustanoveních se v tomto případě nejedná o trvající přestupek, protože skutečnost, zda byly účetní závěrka či jiný dokument ověřeny, je podstatná při jejich vyhotovení a zveřejnění a postupně relevance této skutečnosti klesá. Nadto v některých případech už nemusí být ani zpětně zjistitelné, zda by audit proveden.

Horní hranice pokuty za tento přestupek je ve vztahu k podnikatelským a neziskovým účetním jednotkám stanovena jako částka odpovídající procentu aktiv celkem. Její výše byla určena s ohledem k tomu, aby výše udělené pokuty v případě porušení povinnosti auditu převýšila

částku, kterou by účetní jednotka zaplatila za audit, tedy aby pro ni nebylo výhodnější auditu se vyhnout a raději zaplatit pokutu za přestupek. V případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou 50 000 Kč.

Podle § 264 tohoto zákona promlčecí doba tohoto přestupku činí 3 roky s tím, že odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání. V případě neziskových účetních jednotek je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou, pročež se uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 1 rok, a odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

**K § 260 (Přestupek proti vedení účetnictví)**

Ustanovení upravuje přestupek proti vedení účetnictví. Tento přestupek se netýká problematiky zveřejňování a uveřejňování vykazovaných informací, nýbrž postihuje porušení povinnosti týkající se vedení účetnictví, a sice povinnosti vést účetnictví věrohodně.

Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetních jednotek každá účetní jednotka, tedy podnikatelská, nezisková i účetní jednotka veřejného sektoru. Subjektem tohoto přestupku naopak nemůže být účetní jednotka z titulu mateřské účetní jednotky, neboť konsolidace se týká toliko oblasti výkaznictví, nikoliv oblasti vedení účetnictví a mateřská účetní jednotka tak ve vztahu k vedení účetnictví nemá povinnosti, které by mohla porušit.

Objektivní stránku tohoto přestupku účetní jednotka naplní tím, že nevede účetnictví věrohodně, tedy její účetní záznamy nejsou autentické nebo není zachována jejich integrita, účetní systém není vnitřně konzistentní nebo v něm není zabezpečena účetní stopa nebo není provedena inventarizace. Tímto přestupkem je chráněno toliko vedení účetnictví věrohodně, jelikož věrohodnost je nejdůležitějším aspektem vedení účetnictví a přímo ovlivňuje kvalitu celého účetnictví a účetních informací z něj vyplývajících. Vzhledem k tomu, že pro věrohodně vedené účetnictví je v souladu s § 176 tohoto zákona nezbytné kumulativní splnění všech těchto dílčích povinností, k naplnění skutkové podstaty tohoto přestupku postačí porušení alespoň jedné z nich.

Horní hranice pokuty, kterou lze za přestupek proti vedení účetnictví uložit, je v případě podnikatelských a neziskových účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru stanovena procentem aktiv celkem nebo celkových nákladů. Z toho vyplývá, že promlčecí doba bude podle § 264 tohoto zákona činit 3 roky a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději za 5 let od jeho spáchání. V případě neziskových účetních jednotek, které používají peněžní účetnictví, je horní hranice pokuty stanovena částkou 50 000 Kč, pročež se uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 1 rok, a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v odstavci 4 rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

**K § 261 (Přestupek proti vykazování informací)**

Ustanovení § 261 upravuje skutkovou podstatu přestupku proti vykazování účetních a neúčetních informací, který se dotýká jak oblasti vykazování účetních informací v účetní závěrce, tak oblasti vykazování dalších informací mimo účetní závěrku.

Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetních jednotek každá účetní jednotka, tedy podnikatelská, nezisková i účetní jednotka veřejného sektoru. Speciálním

subjektem je rovněž účetní jednotka v postavení mateřské účetní jednotky ve vztahu ke konsolidované účetní závěrce a konsolidovaným zprávám sestavovaným za konsolidační celek nebo za skupinu.

V oblasti vykazování informací v účetní závěrce se účetní jednotka dopustí tohoto přestupku tehdy, pokud účetní závěrku vůbec nesestaví. Na základě tohoto zákona vzniká všem účetním jednotkám povinnost sestavit řádnou individuální účetní závěrku, mateřským účetním jednotkám pak, s určitými výjimkami, povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku. Co se týče mezitímní účetní závěrky, vzniká účetní jednotce na základě tohoto zákona povinnost ji sestavit pouze v případě přeměny, a to ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodný den nebo den, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Obdobně také při přeměně vzniká účetní jednotce povinnost sestavit zahajovací rozvahu, jejímž porušením rovněž naplní skutkovou podstatu tohoto přestupku.

V souvislosti s vykazováním informací mimo účetní závěrku se účetní jednotka dopustí přestupku tehdy, pokud nevyhotoví některou ze zpráv podle části jedenácté tohoto zákona, kterou je na základě tohoto zákona povinna vyhotovit. Účetní jednotka veřejného sektoru se tohoto přestupku v souvislosti s vykazováním informací mimo účetní závěrku dopustit nemůže, neboť na základě tohoto zákona jí povinnost vyhotovovat žádnou ze zpráv podle části desáté tohoto zákona nevzniká.

V případě, že účetní jednotka zveřejňuje dokumenty podle tohoto zákona ve veřejném rejstříku, není lhůta pro sestavení účetní závěrky a vyhotovení příslušných zpráv podle tohoto zákona stanovena. Povinnost sestavit nebo vyhotovit příslušný dokument v určitém časovém horizontu implicitně vyplývá ze lhůty pro zveřejnění nebo uveřejnění předmětného dokumentu, neboť tuto povinnost nelze splnit, aniž by byl daný dokument nejdříve vyhotoven. V případě účetních jednotek, které ve veřejném rejstříku nezveřejňují, a tedy pro zveřejnění jimi vyhotovovaných dokumentů není žádná lhůta stanovena, je rozhodující lhůta stanovená v § 242 tohoto zákona přímo pro sestavení nebo vyhotovení příslušných dokumentů, která je obdobná lhůtě pro zveřejnění daných dokumentů. Přestupku proti vykazování účetních a neúčetních informací se tak účetní jednotka dopustí tehdy, když svou povinnost sestavit účetní závěrku nebo vyhotovit zprávu podle tohoto zákona nesplní ve stanovené lhůtě.

Přestupek proti vykazování účetních a neúčetních informací je vnímán jako závažnější než přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, což dokládá i výše horní hranice pokut, které lze za tyto přestupky uložit. Na rozdíl od přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, který spočívá v „pouhém“ nezveřejnění nebo neuveřejnění příslušného dokumentu, který ale ve skutečnosti byl účetní jednotkou vyhotoven, tento přestupek spočívá v úplném zanedbání povinnosti daný dokument vyhotovit. Zatímco v případě pouhého nezveřejnění nebo neuveřejnění daného dokumentu účetní jednotkou může vnější uživatel využít jiných možností, jak daný dokument získat (např. výslovně požádat účetní jednotku o jeho poskytnutí), jestliže účetní jednotka nevyhotoví daný dokument vůbec, znamená to, že informace, které by měly být v daném dokumentu obsaženy, jsou pro vnějšího uživatele zcela nedostupné. Vznik odpovědnosti za přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací je pak pouze logickým projevem porušení základní povinnosti příslušný dokument vyhotovit, neboť nelze zveřejnit neexistující dokument.

Horní hranice pokuty, kterou lze za přestupek proti vykazování účetních a neúčetních informací uložit, je v případě podnikatelských a neziskových účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru stanovena procentem aktiv celkem nebo celkových nákladů. Z toho vyplývá, že promlčecí doba bude podle § 264 tohoto zákona činit 3 roky a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději za 5 let od jeho spáchání. V případě neziskových účetních jednotek, které

používají peněžní účetnictví, je horní hranice pokuty stanovena částkou 50 000 Kč, pročež se uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 1 rok, a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v odstavci 5 rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

**K § 262 (Přestupek proti informační povinnosti o udržitelnosti)**

Ustanovení § 262 upravuje skutkovou podstatu přestupku proti informační povinnosti o udržitelnosti. Informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti se týkají nejen účetní jednotky jako takové, ale rovněž jejích zaměstnanců, pročež by její vyhotovování mělo probíhat v souladu s právem zaměstnanců na informace. Z tohoto důvodu se v § 224 odst. 3 ohledně informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti ukládá účetním jednotkám vůči zaměstnancům informační povinnost. Cílem informační povinnosti vůči zaměstnancům v souvislosti se zprávou o udržitelnosti nicméně je nejen zaměstnance s příslušnými informacemi seznámit, ale také jim umožnit vyjádřit jejich názor. Aby mohlo být tohoto cíle dosaženo, je nutné informační povinnost splnit v takové době a takovým způsobem, který to umožňuje.

Informační povinnosti se týká pouze některých podnikatelských účetních jednotek, a sice účetní jednotky, která má povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti, a mateřské účetní jednotky, která má povinnost vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti s tím, že případná výjimka z povinnosti vyhotovovat příslušnou zprávu o udržitelnosti danou účetní jednotku nebo mateřskou účetní jednotku nezprošťuje informační povinnosti vůči jejím zaměstnancům. Jinými slovy, informační povinnost v souvislosti se zprávou o udržitelnosti vůči svým zaměstnancům plní účetní jednotka a mateřská účetní jednotka, kterých se týká povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti, a to i v případě, že na základě výjimky zprávu o udržitelnosti fakticky nevyhotovují. Subjektem tohoto přestupku je nicméně pouze účetní jednotka, a nikoliv mateřská účetní jednotka, neboť informační povinnost se vztahuje vždy k vlastním zaměstnancům dané mateřské účetní jednotky, nikoliv zaměstnanců jejích dceřiných účetních jednotek, vůči kterým tuto povinnost plní samy dceřiné účetní jednotky. Pro účely sankce tedy není relevantní, zda účetní jednotka, která informační povinnost nesplnila, byla v postavení mateřské účetní jednotky.

Povinnost informovat zaměstnance o informacích uváděných ve zprávě o udržitelnosti se vztahuje k relevantním informacím uváděným v individuální zprávě o udržitelnosti a prostředkům pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti a spočívá v (i) informování zástupců zaměstnanců o těchto informacích a prostředcích, (ii) projednání těchto informací a prostředků se zástupci zaměstnanců a (iii) předání stanoviska zástupců zaměstnanců k těmto informacím a prostředkům kontrolním orgánům účetní jednotky. Tyto dílčí úkony přitom musí být provedeny před vyhotovením zprávy o udržitelnosti, aby bylo možné případné závěry vzešlé z tohoto procesu ve zprávě o udržitelnosti reflektovat. Přestupku proti informační povinnosti o udržitelnosti se tak dopustí účetní jednotka, která ve lhůtě pro vyhotovení individuální zprávy o udržitelnosti neprovedla všechny výše uvedené dílčí úkony nutné pro splnění informační povinnosti.

Vzhledem k povaze a smyslu informační povinnosti není přestupek proti informační povinnosti o udržitelnosti přestupkem trvajícím, neboť společenská škodlivost tohoto přestupku v čase klesá a protiprávní stav způsobený porušením informační povinnosti nelze ze strany účetní jednotky odstranit jejím dodatečným splněním po vyhotovení zprávy o udržitelnosti. Nesplnění

informační povinnosti příslušným způsobem a ve stanovém čase fakticky znamená nemožnost zaměstnanců (resp. jejich zástupců) informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti s účetní jednotkou projednat a ve zprávě o udržitelnosti reflektovat zjištění, která by mohla být na základě tohoto projednání učiněna.

Za přestupek proti informační povinnosti o udržitelnosti lze uložit pokutu do 100 000 Kč. Vzhledem k tomu, že horní hranice pokuty je vyjádřena pevnou částkou, uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 3 roky, a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v tomto odstavci rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

**K § 263 (Přestupek neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu)**

Subjektem tohoto přestupku může být pouze jednotka zahrnutá do konsolidace státu, a to nesplněním povinností uložených zákonem o účetnictví tím, že řádně a včas (tj. ve lhůtě stanovené vyhláškou Ministerstva financí) nepředá do centrálního systému účetních informací státu příslušné účetní dokumenty nebo údaje pro potřeby účetního výkaznictví státu nebo pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky, případně tuto povinnost nesplní řádně - tj. účetní dokumenty nebo údaje neposkytne vůbec nebo neposkytne ve stanoveném rozsahu, stanoveným způsobem, nebo poskytnuté podklady nejsou úplné a správné. Takovéto porušení povinnosti ze strany jednotky zahrnuté do konsolidace státu negativně ovlivňuje plnění povinnosti České republiky, vyplývající z předpisů EU, zajistit přístup k fiskálním údajům ze svého systému veřejných účtů, tedy účetního výkaznictví státu, jehož data musí obsahovat informace potřebné k vypracování akruálních údajů podle standardů Evropského systému národních a regionálních účtů.

Přestupky vztahující se k porušení povinnosti v oblasti předávání údajů do centrálního systému účetních informací státu jsou řešeny i v rámci jiných právních předpisů (např. podle zákona č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí, ve znění pozdějších předpisů). V případě, že povinná účetní jednotka svoji povinnost řádně a včas nesplní, je příslušným orgánem vyzvána ke zjednání nápravy ve stanovené lhůtě. Teprve nesplnění povinnosti ve stanovené náhradní lhůtě je považováno za přestupek a je řešeno ve správním řízení.

S ohledem na tento zavedený postup bylo v případě navrhované právní úpravy zvoleno shodné řešení tak, aby v této oblasti nedocházelo k neodůvodněným rozdílům. V případě, že jednotka zahrnutá do konsolidace státu řádně a včas svoji povinnost nesplní, bude nejprve Ministerstvem financí vyzvána ke zjednání nápravy ve lhůtě 10 pracovních dnů. Teprve řádné nepředání předmětných účetních dokumentů nebo údajů ve lhůtě stanovené zmíněnou výzvou je přestupkem neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu.

K řízení o přestupku neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu je z důvodu větší efektivity a hospodárnosti příslušné Ministerstvo financí.

Ustanovení odstavce 2 postihuje situaci, kdy účetní jednotka veřejného sektoru předávající účetní dokumenty a údaje nikoliv přímo do centrálního systému účetních informací státu, ale prostřednictvím kraje, nepředá včas kraji příslušné účetní dokumenty či údaje. V takovém

případě je postup obdobný jako u ostatních jednotek zahrnutých do konsolidace státu, k nápravě však tuto účetní jednotku vyzve příslušný vyšší územní samosprávný celek. I v tomto případě je přestupek spáchán teprve okamžikem nesplnění součinnosti ve lhůtě ke zjednání nápravy.

Ustanovení odstavce 3 postihuje situaci, kdy vyšší územní samosprávný celek v případě, kdy rozhodl o předávání účetních dokumentů a údajů účetních jednotek veřejného sektoru na svém území svým prostřednictvím, tyto účetní dokumenty nebo údaje nepředá ve stanoveném termínu. I zde se uplatní výzva ke zjednání nápravy.

Subjektem přestupku podle odstavce 4 může být pouze ta jednotka zahrnutá do konsolidace státu, která je spravující jednotkou. Objektivní stránku skutkové podstaty tohoto přestupku naplní spravující jednotka tak, že ve lhůtě ke zjednání nápravy řádně a včas nesplní povinnost poskytnout Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu.

Porušení povinnosti řádně a včas oznámit příslušným účetním jednotkám, že byly uvedeny ve výčtu jednotek zahrnutých do konsolidace státu, nezakládá odpovědnost za přestupek, neboť v tomto případě předmětné protiprávní jednání nenaplňuje kritérium společenské závažnosti natolik, aby mohlo být označeno za přestupek. Splnění této povinnosti proto bude zajištěno jinými prostředky.

Odstavec 5 stanoví horní hranici pokuty, kterou lze uložit jednotce zahrnuté do konsolidace státu (mezi které patří i spravující jednotka), která se dopustí přestupku neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu. Ve vztahu k pokutě se zde používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Podle § 36 zákona o přestupcích však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

**K hlavě II – Společná ustanovení o přestupcích v oblasti účetnictví**

**K § 264 (Promlčecí doba)**

Ustanovení upravuje zvláštní délku promlčecí doby pro některé případy přestupků v oblasti účetnictví a představuje tak *lex specialis* vůči § 30 a násl. přestupkového zákona.

Dosavadní zákon o účetnictví speciální promlčecí dobu pro účetní přestupky nestanoví, a tudíž na základě subsidiarity dochází k aplikaci obecné úpravy promlčecí doby v zákoně o přestupcích s tím, že určení délky promlčecí doby, která činí 1 rok nebo 3 roky, je závislé na horní hranici sazby pokuty, kterou zákon za účetní přestupek uloží. Horní hranice pokut za účetní přestupky jsou nicméně v dosavadní právní úpravě konstruovány pomocí procentuální částky z čisté hodnoty aktiv celkem účetní jednotky (tedy nikoliv jako pevné částky). V důsledku absence pevné horní hranice pokuty, která má determinovat délku promlčecí lhůty, tak nebylo zcela zřejmé, jak délku promlčecí doby za účetní přestupky stanovit. Výkladem Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS ze dne 25. září 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76) bylo dovozeno, že v takovém případě se uplatní promlčecí doba v délce 1 rok, a to bez ohledu na to, jaká horní hranice pokuty byla správním orgánem vypočtena v závislosti na majetkových poměrech účetní jednotky. Situace, kdy základní promlčecí doba trvá pouze 1 rok a maximální promlčecí doba 3 roky, je však pro správní orgán jak z hlediska samotného zjištění skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán přestupek, tak z hlediska zahájení a provedení přestupkového řízení a uložení sankce nepostačující. Z pohledu správních orgánů příslušných k projednávání účetních přestupků znamená tento stav faktickou nemožnost pokuty za účetní přestupky kvalifikovaně ukládat, což je stav zjevně nežádoucí.

Vzhledem k tomu, že obecně bylo při stanovení horní hranice pokuty za přestupky v oblasti účetnictví setrváno u jejího procentuálního vyjádření, které umožňuje přiléhavěji reflektovat skutečné poměry účetní jednotky, obsahuje navrhované ustanovení pro tyto případy zvláštní úpravu promlčecí doby. Je-li horní hranice pokuty stanovena jako částka odpovídající procentu z výše aktiv celkem nebo celkových nákladů (jako je tomu v případě většiny přestupků podnikatelských a neziskových účetních jednotek, s výjimkou účetních jednotek používajících peněžní účetnictví, a u účetních jednotek veřejného sektoru), promlčecí doba daného přestupku bude činit vždy 3 roky s tím, že odpovědnost za tento přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání.

Výjimku z výše uvedeného představuje promlčecí doba přestupku zkreslování vykazovaných informací, u kterého promlčecí doba činí vždy 4 roky a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději za 10 let od jeho spáchání, bez ohledu na způsob stanovení horní hranice pokuty. Důvodem pro delší promlčecí dobu v případě tohoto přestupku je nejen vysoká míra jeho společenské škodlivosti, ale rovněž jeho povaha. Předpokladem zjištění, že došlo ke spáchání tohoto přestupku, je provedení důkladné kontroly účetnictví dotčené účetní jednotky tak, aby mohl být učiněn závěr, zda nejsou informace obsažené v účetní závěrce neúplné, nesprávné nebo zkreslené. Takto stanovená délka promlčecí doby by měla poskytovat dostatečně dlouhý časový úsek jak pro provedení standardní kontrolní činnosti příslušnými správními orgány, tak pro eventuální zahájení i dokončení přestupkového řízení.

V případech, kdy je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou (tj. v případě přestupků spáchaných neziskovou účetní jednotkou používající peněžní účetnictví a přestupků týkajících se zprávy o daních z příjmů), se uplatní obecná právní úprava promlčecí doby podle přestupkového zákona.

Z hlediska počátku běhu promlčecí doby se rovněž uplatní obecná právní úprava přestupkového zákona. Je však nutné zohlednit, že některé přestupky podle tohoto zákona jsou přestupky trvajícími, a tedy jejich promlčecí doba počne v souladu s § 31 odst. 2 písm. c) přestupkového zákona běžet dnem následujícím po dni, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu. Odstranění protiprávního stavu může být v případě přestupků souvisejících se zveřejňováním a uveřejňováním dokumentů podle tohoto zákona provedeno například dodatečným zveřejněním nebo uveřejněním příslušného dokumentu, který do té doby v rozporu s tímto zákonem nebyl zveřejněn nebo uveřejněn, nebo odstraněním či nahrazením zveřejněné (popř. uveřejněné) účetní závěrky, která obsahuje neúplné, nesprávné nebo zkreslené informace, které jsou způsobilé ovlivnit rozhodnutí vnějších uživatelů k jejich újmě. Trvá-li protiprávní stav i po zahájení řízení o daném přestupku, promlčecí doba ve vztahu k danému skutku počne běžet až oznámením zahájení řízení o přestupku osobě podezřelé z jeho spáchání.

V případě přestupků podle tohoto zákona, které nejsou přestupky trvajícími, začne v souladu s § 31 odst. 1 přestupkového zákona promlčecí doba běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku, kterým je den, kdy bylo ukončeno jednání naplňující skutkovou podstatu přestupku.

Navrhovaným ustanovením rovněž není dotčena úprava běhu, přerušení a stavění promlčecí doby podle přestupkového zákona, tj. doba, po kterou trvá některá skutečnost stavící běh promlčecí doby podle § 32 odst. 1 přestupkového zákona, se do maximální délky promlčecí doby nezapočítává (viz § 32 odst. 3 přestupkového zákona).

**K § 265 (Určení výše aktiv celkem)**

Horní hranice pokuty za přestupky podle tohoto zákona je ve většině případů stanovena jako částka odpovídající určitému procentu aktiv celkem podnikatelské nebo neziskové účetní jednotky s výjimkou neziskové účetní jednotky používající peněžní účetnictví. V případě, že se jedná o přestupek spáchaný účetní jednotkou, která je mateřskou účetní jednotkou, ve vztahu

ke konsolidovanému výkaznictví, odpovídá horní hranice pokuty částce ve výši určitého procenta aktiv celkem konsolidačního celku. Výše aktiv celkem je také jedním z kritérií posuzovaných pro účely kategorizace účetní jednotky nebo konsolidačního celku a pojem „aktiva celkem“ je vymezen v § 21 tohoto zákona jako úhrn účetní hodnoty aktiv zjištěný z rozvahy.

Vzhledem k tomu, že přestupky podle tohoto zákona budou zpravidla sankcionovány s delším časovým odstupem i několika účetních období a některé přestupky jsou podle tohoto zákona přestupky trvajícími, pročež mohou být sankcionovány opakovaně (je-li protiprávní stav udržován), je pro uložení sankce rozhodující, jaká výše aktiv celkem je v daném případě relevantní. Obdobně jako v případě § 267 by se mělo vždy vycházet ze stavu platného v období, k němuž se daný přestupek váže. Stejně jako jsou druh účetní jednotky a skutečnost, zda účetní jednotka je, nebo není mateřskou účetní jednotkou nebo zda používá peněžní účetnictví, posuzovány ke konci účetního období, ke kterému se přestupek váže, měla by být pro uložení sankce relevantní výše aktiv celkem vykázaná za účetní období, ke kterému se přestupek váže, tj. za účetní období, za které se buď vyhotovoval dokument, kterého se přestupek týká, nebo ke kterému se vztahuje porušená povinnost, pokud jde o přestupek spočívající v nevedení účetnictví věrohodně. V případě absence tohoto ustanovení by mohlo docházet k tomu, že v okamžiku ukládání sankce nebude známa výše aktiv celkem za aktuální účetní období (neboť toto stále probíhá) ani za bezprostředně předcházející účetní období (protože účetní závěrka například ještě nebyla sestavena), čímž by vznikala nejistota ohledně toho, z jaké výše aktiv celkem (za které účetní období) se má vycházet.

**K § 266 (Určení celkových nákladů)**

Ustanovení vymezuje pojem celkových nákladů, který je zásadní pro určení horní hranice pokuty, kterou lze jednotek zahrnutých do konsolidace státu, a tedy i účetní jednotce veřejného sektoru, uložit za přestupek podle tohoto zákona. Celkovými náklady se rozumí skutečná výše celkových nákladů jednotek zahrnutých do konsolidace státu tak, jak by měla být vykázána v účetní závěrce za účetní období, ke kterému se porušení povinnosti vztahuje, za předpokladu, že účetní závěrka splňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení. To znamená, že pokud by byla výše celkových nákladů jednotek zahrnutých do konsolidace státu v jeho účetní závěrce vykázána chybně, bude se při ukládání sankce vycházet ze skutečné výše celkových nákladů zjištěné správním orgánem příslušným k řízení o přestupku, nikoliv z výše vykázané v účetní závěrce.

Pro určení horní hranice pokuty ukládané jednotce zahrnuté do konsolidace státu za přestupek podle navrhované právní úpravy je relevantní vždy ta výše skutečných celkových nákladů za účetní období, za které měl být sestaven či vyhotoven dokument, jehož se přestupek týká, nebo ke kterému se vztahuje povinnost, která byla porušena a jejíž porušení je přestupkem podle tohoto zákona. Například v případě přestupku neuveřejnění vykazovaných informací podle § 255 se tak bude jednat o výši celkových nákladů ke konci účetního období, za které nebyla povinnost zajistit uveřejnění vykazovaných informací řádně a včas splněna.

**K § 267 (Určení druhu účetní jednotky)**

Přestupky související se zveřejňováním a uveřejňováním podle tohoto zákona jsou konstruovány jako přestupky trvající a je pro ně typické, že jsou postihovány vždy s určitým časovým odstupem, který je dán nejen tím, že jsou trvajícími přestupky, ale rovněž lhůtou pro splnění povinnosti, jejíž porušení protiprávní stav vyvolá. Například pro zveřejnění řádné účetní závěrky ve veřejném rejstříku je tímto zákonem stanovena lhůta 12 měsíců od konce účetního období. Protiprávní stav spočívající v tom, že účetní závěrka není zveřejněna, tak může být vyvolán nejdříve marným uplynutím této lhůty a v případě, že účetní jednotka ani po uplynutí

této lhůty nemá účetní závěrku zveřejněnou, může jí být po dobu, po kterou nebyla povinnost zveřejnit účetní závěrku ve veřejném rejstříku splněna, ukládána sankce, a to i po dobu více účetních období. Může tak nastat situace, kdy se účetní jednotka dopustí přestupku jako účetní jednotka používající peněžní účetnictví, avšak v době, kdy jí bude za tento přestupek ukládána sankce, již peněžní účetnictví používat nebude, a to jak z důvodu nesplnění kritérií pro použití peněžního účetnictví, tak z důvodu jejího dobrovolného rozhodnutí.

Pokuta za přestupek by tedy měla být ukládána se zřetelem k druhu účetní jednotky v době, ke které se přestupek váže. Jedná-li se o přestupek týkající se určitého dokumentu, tedy jeho vyhotovení, zveřejnění nebo uveřejnění, nebo jeho kvalitativní stránky, tj. zda neposkytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené informace, účetní jednotka bude jakožto subjekt přestupku posuzována podle stavu ke konci účetního období, za které se tento dokument vyhotovoval. Dopustí-li se účetní jednotka přestupku v souvislosti s ověřováním, tedy například nezveřejní zprávu auditora o povinném auditu nebo povinnost auditu účetní závěrky nesplní vůbec, bude se při posuzování účetní jednotky vycházet ze stavu ke konci účetního období, za které byla sestavena účetní závěrka, které se nezveřejněná zpráva auditora o povinném auditu týká, nebo která měla být ověřena.

Netýká-li se přestupek žádného dokumentu, což je v zásadě pouze přestupek spočívající v porušení povinnosti vést účetnictví věrohodně nebo v porušení informační povinnosti o udržitelnosti (viz § 262), bude postup pro posouzení účetní jednotky obdobný s tím rozdílem, že se bude vycházet ze stavu ke konci účetního období, ke kterému se vztahovala porušená povinnost, tedy účetního období, v němž nebylo účetnictví vedeno věrohodně.

Zdravotní pojišťovna je podle tohoto zákona současně účetní jednotkou veřejného sektoru a účetní jednotkou veřejného zájmu. Jakožto účetní jednotka veřejného zájmu je pro účely účetnictví považována za velkou účetní jednotku, tj. má povinnosti, které zákon jinak ukládá jen velkým účetním jednotkám, a to navzdory tomu, že se účetní jednotky veřejného sektoru jinak nekategorizují. Současně však musí plnit také povinnosti ukládané účetním jednotkám veřejného sektoru. Zdravotní pojišťovna tak je, na rozdíl od ostatních účetních jednotek veřejného sektoru, povinna například vyhotovit zprávu vedení a má povinnost auditu účetní závěrky.

Vzhledem k tomu, že se zdravotní pojišťovnou se v obecné rovině zachází jako s velkou podnikatelskou účetní jednotkou spíše než s účetní jednotkou veřejného sektoru, je rovněž žádoucí sankcionovat ji jako velkou podnikatelskou účetní jednotku, nikoliv jako účetní jednotku veřejného sektoru. V případě absence tohoto ustanovení by byla zdravotní pojišťovna sankcionována jako účetní jednotka veřejného sektoru, ačkoliv by byla fakticky postihována za porušení povinností jinak ukládaných podnikatelským účetním jednotkám. Jako účetní jednotka veřejného sektoru bude posuzována výhradně v souvislosti s přestupkem neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetního výkaznictví státu.

**K § 268 (Příslušnost)**

K vedení řízení o účetních přestupcích jsou doposud příslušné finanční úřady, a to na základě obecné právní úpravy v § 10 odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“). Příslušnost finančních úřadů k vedení řízení o účetních přestupcích se navrhuje zachovat i nadále, nicméně nově bude vyplývat přímo ze zákona o účetnictví, nikoliv ze zákona o Finanční správě, kde se předmětné ustanovení navrhuje zrušit. V otázce místní příslušnosti však s ohledem na specifickou povahu účetních přestupků není žádoucí, aby se aplikovala obecná úprava zákona o přestupcích. Navrhované ustanovení proto obsahuje zvláštní úpravu místní příslušnosti, podle níž bude k vedení řízení o přestupku příslušný ten finanční úřad, který prověřuje plnění

povinností podle účetních předpisů na základě § 269. Navrhované řešení bylo zvoleno s ohledem na dosažení co největší efektivity a hospodárnosti postupu správních orgánů, neboť nebude nutné řešit otázku místa spáchání přestupku a zároveň bude umožněno vést řízení o přestupku tomu orgánu, který jeho spáchání při své kontrolní činnosti odhalil, a tudíž bude disponovat důkazy a informacemi potřebnými pro rozhodnutí o přestupku. Na základě § 10 odst. 1 písm. e) zákona o Finanční správě ČR pak finanční úřad zajistí rovněž vybírání a vymáhání pokut za účetní přestupky, které uložil.

V případech některých účetních jednotek, které jsou subjektem dohledu České národní banky podle zvláštních zákonů (například zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů), může vzniknout jejich odpovědnost za přestupky podle těchto zvláštních zákonů. K vedení řízení o těchto přestupcích pak může být věcně příslušná Česká národní banka, přičemž se v této oblasti předpokládá zajištění vzájemné výměny informací mezi Českou národní bankou a Finanční správou České republiky.

Subjektem, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku za Českou republiku a který pro potřeby účetního výkaznictví státu využívá účetní dokumenty a údaje vložené do centrálního systému účetních informací státu, je Ministerstvo financí. Právě Ministerstvo financí bude tím orgánem, který se o spáchání přestupku podle § 263 dozví a který zároveň bude mít k dispozici důkazy potřebné k rozhodnutí o přestupku. Z hlediska organizace a efektivity by proto nebylo žádoucí, aby tento přestupek projednávaly orgány Finanční správy České republiky, jako je tomu v případě ostatních přestupků podle tohoto zákona. Správu placení pokuty pak bude vykonávat podle § 162 odst. 4 daňového řádu finanční úřad pro hl. m. Prahu jako místně příslušný správce daně.

**K části čtrnácté – Výkon státní správy na úseku účetnictví**

**K § 269 (Působnost finančního úřadu)**

Navržené ustanovení § 269 navazuje na předcházející § 268, podle kterého je k vedení řízení o přestupku podle tohoto zákona příslušný finanční úřad, který prověřuje plnění povinností podle účetních předpisů. Vymezení působnost finančních úřadů kontrolovat dodržování povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictví, která doposud vyplývala z § 10 odst. 1 písm. a) zákona o Finanční správě, se nově navrhuje upravit přímo v zákoně o účetnictví, podle kterého bude do působnosti finančních úřadů spadat právě „prověřování plnění povinností podle účetních předpisů“. Namísto dosavadního pojmu „kontrolovat“ je použit pojem „prověřovat plnění“, který zahrnuje nejen kontrolu v užším smyslu, tedy kontrolní postup podle daňového řádu, ale rovněž vyhledávací činnost či vyzývání ke splnění povinností ve smyslu výčtu obsaženého v § 11 odst. 1 daňového řádu. Celkově jde tedy o kontrolu v širším smyslu.

V případě přestupku tuzemské účetní jednotky bude finančním úřadem, který prověřuje plnění povinností podle účetních předpisů, vždy finanční úřad, který je správcem daně z příjmů dané účetní jednotky. V případě přestupku zahraniční účetní jednotky (která na území České republiky nemá sídlo) bude plnění povinností podle účetních předpisů prověřovat finanční úřad, v jehož obvodu územní působnosti se nachází pobočka této zahraniční účetní jednotky.

Současně se nově navrhuje stanovit, aby při prověřování plnění povinností podle účetních předpisů finanční úřad postupoval podle daňového řádu, neboť režim daňového řádu umožňuje efektivně provádět kontrolní činnost při souběžném kontrolování daňových povinností, zejména na úseku daní z příjmů. Při samotném vedení řízení o přestupku však i nadále bude finanční úřad postupovat podle přestupkového zákona.

Ostatní orgány, kterým tento nebo jiný zákon svěří dílčí kontrolní působnost na úseku účetnictví (Ministerstvo financí, Česká národní banka), postupují v rámci této kontroly v obecném režimu správního řádu a kontrolního řádu.

**K § 270 (Působnost Ministerstva financí)**

Navrhuje se upravit postavení Ministerstva financí ve vztahu k účetnictví ve veřejném sektoru. Nadále platí, že Ministerstvo financí v souladu s předpisy EU shromažďuje účetní informace od jednotek zahrnutých do konsolidace státu, a to v centrálním systému účetních informací státu (písmeno a)), zároveň tento centrální systém spravuje a zajišťuje jeho využívání (písmeno c)), dále sestavuje a uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet jednotek zahrnutých do konsolidace státu (písmeno b)) a rovněž zajišťuje metodickou podporu jednotkám zahrnutým do konsolidace státu při zajišťování účetních informací pro potřeby účetního výkaznictví státu (písmeno d)).

**K § 271 (Zvláštní postupy k utajení)**

Ministerstvo financí je tímto ustanovením zmocněno specificky upravit zvláštní postupy v účetnictví některých účetních jednotek, pokud je to nezbytné kvůli charakteru jejich činnosti. Zmocnění je obdobou zmocnění v § 13a zákona o finanční správě. Skutečnost, že zákon nespecifikuje formu, jakou Ministerstvo financí tyto postupy vydá, je v právním řádu obvyklá (podobně např. zákon o finanční správě). Absence určení formy umožňuje ministerstvu zvolit vhodný právní prostředek, vždy však musí jít o právní akt vydaný v utajovaném režimu.

**K části patnácté – Společná ustanovení**

**K § 272 (Společné ustanovení o posuzování podmínek)**

Ustanovení vymezuje jednoznačně, že podmínky pro sestavení účetní závěrky a souvisejících zpráv jsou splněny, pokud jsou splněny k začátku nebo ke konci účetního období, tedy alespoň k jednomu z těchto dvou okamžiků. Cílem je odstranit nejistotu ohledně okamžiku, k němuž se plnění těchto podmínek ověřuje, a zajistit tak právní jistotu při aplikaci této úpravy.

**K § 273 (Společná ustanovení o věcech)**

Navržené ustanovení § 273 představuje zvláštní ustanovení vůči občanskému zákoníku, který obsahuje obecnou úpravu věcí pro celý právní řád. Obdobná norma byla doplněna do zákona o daních z příjmů v souvislosti s rekodifikací občanského práva.

V odstavci 1 se normuje, že ustanovení účetních předpisů o obchodním závodu se pro účely účetnictví použijí i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku a na organizovaný soubor jmění, který účetní jednotka, která není podnikatelem, vytvořila a který z její vůle slouží k provozování její činnosti. Důvodem je, aby v textu zákona o účetnictví nemuselo být na všech místech uváděno dlouhé slovní spojení.

Na základě ustanovení odstavce 2 platí ustanovení upravující pobočky účetních jednotek a zahraniční pobočky účetních jednotek i pro jiné části účetních jednotek, které podle definice § 503 odst. 1 občanského zákoníku nejsou pobočkou. Ustanovení § 503 odst. 1 občanského zákoníku definuje pobočku pouze ve vztahu k obchodnímu závodu, který je podle § 502 občanského zákoníku organizovaným souborem jmění vytvořeným podnikatelem. Definičním znakem pobočky je vedle objektivní hospodářské a funkční samostatnosti také subjektivní rozhodnutí podnikatele o tom, že daná část obchodního závodu bude pobočkou.

Z pojetí pobočky v občanském zákoníku vyplývá, že taková autonomní část jmění například neziskové účetní jednotky, byť by po materiální stránce naplňovala charakter pobočky, by nemohla být označována za pobočku, neboť se nejedná o účetní jednotku, která je

podnikatelem. Důvodem navržení tohoto společného ustanovení je zpřehlednění právní úpravy tak, aby nemuselo být ve všech případech uváděno dlouhé slovní spojení zahrnující nejen pobočky podnikatelských účetních jednotek, ale též autonomní součásti jmění jiných než podnikatelských účetních jednotek.

Pro usnadnění zejména terminologie v oblasti oceňování odstavec 3 stanoví, že na cenný papír se v účetnictví hledí jako na právo nebo povinnost s ním spojené. Na dluhopis se tak např. použijí ustanovení o finančních aktivech představujících právo na inkaso jistiny a úroku.

Odstavec 4 reaguje na občanský zákoník, který rozlišuje mezi cennými papíry ve smyslu listinném a zaknihovanými cennými papíry. Zaknihované cenné papíry již nespadají do dosavadní souhrnné kategorie cenných papírů, nejsou tak rovnocennou kategorií ve vztahu k cenným papírům ve smyslu listinném, ale pouze náhražkou cenného papíru ve smyslu listinném. Pro účely účetnictví je žádoucí, aby se ustanovení účetních předpisů o cenných papírech vztahovala jak na listinné, tak zaknihované cenné papíry. Zároveň se tímto ustanovením usnadňuje terminologie.

Odstavec 5 z důvodu právní jistoty stanoví jednotnou právní úpravu pro jednotky, a to jak jednotky vzniklé podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vlastnictví bytů“), tak pro jednotky podle občanského zákoníku. Na základě tohoto ustanovení, hovoří-li účetní předpisy o jednotce, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vymezené podle občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na společných částech nemovité věci, mezi které patří i pozemek, na němž je dům zřízen (§ 1158 a násl. občanského zákoníku), tak obdobně také na jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku. Ustanovení odstavce 5 dále v zájmu právní jistoty normuje, že na jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů (a na s nimi spojený podíl na společných částech domu, příp. podíl na pozemku) se obdobně použijí i ustanovení o nemovitých věcech.

**K § 274 (Společné ustanovení o kapitálových transakcích)**

Cílem tohoto ustanovení je zajistit jednotný účetní postup pro zachycení vkladů a příspěvků na vytvoření vlastního kapitálu nad rámec vkladu společníka (tzv. příplatek podle zákona o obchodních korporacích).

**K § 275 (Společná ustanovení o výjimkách pro některé účetní jednotky v úpadku)**

Z důvodu snížení administrativní zátěže se normuje situace, kdy je audit účetní závěrky, jakož i vyhotovení a zveřejnění zpráv podle účetních předpisů nadbytečné.

**K § 276 (Společná ustanovení o účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách bez právní osobnosti)**

Obsahem navrženého ustanovení jsou pravidla týkající se účetních jednotek a zahraničních účetních jednotkách bez právní osobnosti (jedná se např. o svěřenský fond, podílový fond či podfond investičního fondu). Z povahy věci se u těchto účetních jednotek projevují specifické znaky odlišující je od osob, především právnických (obzvláště v oblasti jednání za tuto účetní jednotku a v otázce sídla). Některým takovým účetním jednotkám se jejich označením za účetní jednotku přiznává dílčí „účetní“ subjektivita, je tedy žádoucí s nimi v oblasti účetnictví zacházet obdobně jako s jinými účetními jednotkami, které mají právní subjektivitu.

Vzhledem k tomu, že těmto účetním jednotkám právní řád obecně nepřiznává právní osobnost ani svéprávnost, je nutné určit, kdo bude za tuto účetní jednotku v oblasti účetnictví jednat. Vychází se zde z obecného konceptu zastoupení právnických osob, kdy právnická osoba nikdy

nejedná sama svým jménem, ale musí být vždy zastoupena osobou, která za ni bude nepřímo jednat. Odstavec 1 proto stanoví, kdo je osobou, která za takovou účetní jednotku jedná v oblasti účetnictví.

Za účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti jedná podle písmene a) osoba, která podle jiného zákona plní práva a povinnosti této účetní jednotky související s účetnictvím. Příkladem lze uvést osobu administrátora investičního fondu, který v rámci administrace rovněž vede účetnictví (viz § 38 písm. g) ZISIF.). Podle písmene b) touto osobou může být případně osoba, která vykonává práva k majetku účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti vlastním jménem a na její účet. Zde je typickým příkladem svěřenský správce, který podle § 1448 odst. 3 občanského zákoníku vykonává vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vlastním jménem na účet fondu. Odstavec 2 upravuje právní fikci, díky které je možné určit sídlo účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti. Účetní jednotka bez právní osobnosti se tak bude považovat za entitu se sídlem na území toho státu, podle jehož práva byla ustavena. Například účetní jednotka, která je entitou bez právní osobnosti ustavenou podle právních předpisů České republiky, tak bude považována za účetní jednotku se sídlem v České republice. Podle obecné právní úpravy totiž entita bez právní osobnosti nemá sídlo. To by však v oblasti účetní legislativy působilo obtíže, a to např. v § 83 při vymezení obsahu účetní závěrky, kde jednou z jejích náležitostí je adresa sídla účetní jednotky. Proto se navrhuje tuto mezeru překlenout pomocí výše uvedené právní fikce, díky které se entity bez právní osobnosti, které však byly ustaveny podle českého práva a mají tudíž zásadní právní pouto k České republice, v tomto aspektu přiblíží právnickým osobám. Právnické osoby podle právního řádu České republiky totiž vždy mají sídlo na území České republiky (dané vyplývá z § 30 odst. 3 věty první zákona o mezinárodním právu soukromém).

Dále je upravena situace, kdy účetní jednotka bez právní osobnosti není samostatná, ale je součástí jiné účetní jednotky, která má právní osobnost. Je tomu tak například u účastnických fondů penzijních společností. Jde o situace, kdy je chtěné oddělené účetnictví, proto jsou jak entita bez právní osobnosti, tak osoba, jejíž je součástí, každá prohlášena za účetní jednotku, a tedy ta část jmění, která je součástí účetní jednotky bez právní osobnosti, nemůže být vykazována zároveň i za účetní jednotku, které je součástí.

**K § 277 (Společné ustanovení o státech tvořících Evropský hospodářský prostor)**

Vzhledem k tomu, že ustanovení právních předpisů Evropské unie upravujících účetnictví se vztahují i na státy tvořící Evropský hospodářský prostor, navrhuje se obecné ustanovení zavádějící fikci, že na státy tvořící Evropský hospodářský prostor se pro účely účetnictví hledí jako na členské státy Evropské unie. Na jiných místech zákona se tedy hovoří pouze o členských státech Evropské unie, což přispívá k přehlednosti textu.

**K části šestnácté – Přechodná a závěrečná ustanovení**

**K § 278 (Obecné přechodné ustanovení)**

Navrhuje se tzv. obecné přechodné ustanovení, podle kterého se úprava navržená tímto zákonem použije až na účetní období započatá ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Zabraňuje se tím tak nepravé retroaktivitě vůči účetním obdobím, v jejichž průběhu nabyde účinnosti tento zákon.

**K § 279 (Přechodné ustanovení o pachtu obchodního závodu)**

Ustanovení umožňuje na pacht obchodního závodu sjednaný v účetním období před nabytím účinnosti tohoto zákona použít dosavadní úpravu, a tedy nepostupovat dle ustanovení o změně účetní metody.

**K § 280 (Přechodné ustanovení o přeměnách)**

Pokud rozhodný den spadá do doby po nabytí účinnosti nového zákona a zároveň mu přímo předchází účetní období, na které se ještě neaplikuje nová právní úprava, začíná tímto rozhodným dnem nové účetní období, na které se tak již aplikuje nová právní úprava.

**K § 281 (Přechodná ustanovení o příjemcích prostředků z veřejného rozpočtu)**

Přechodné ustanovení v odstavci 1 reaguje na skutečnost, že podle tohoto zákona některé osoby a jiné jednotky, které byly účetní jednotkou podle dosavadního zákona o účetnictví, již účetní jednotkou být nemusí, např. fyzické osoby nebo osoby uvedené v § 4. Pokud je taková osoba nebo jiná jednotka i ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona stále příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu, musí být podle tohoto přechodného ustanovení i nadále účetní jednotkou, tedy bez ohledu na to, zda tak stanoví jiná ustanovení tohoto zákona, či nikoli, a to proto, aby byla i nadále možná kontrola jejího hospodaření.

Přechodné ustanovení v odstavci 2 se týká stejné problematiky jako ustanovení odstavce 1 a dopadá na osoby a jiné jednotky, které se stanou příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu v průběhu jednoho roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Taková osoba nebo jiná jednotka musí být účetní jednotkou, a to po celou dobu, co je příjemcem takových prostředků. Důvodem je opět možnost kontroly jejího hospodaření.

Pro osoby a jiné jednotky, které se stanou příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu až po uplynutí jednoho roku od účinnosti tohoto zákona, se podmínka, že musí být účetní jednotkou, nestanoví. Tuto podmínku však mohou stanovit příslušné tituly, ze kterých takové prostředky poplynou. Potom by se osoba nebo jiná jednotka, která by chtěla tyto prostředky získat, musela stát účetní jednotkou a postupovat podle tohoto zákona bez ohledu na to, že ji tento zákon za účetní jednotku nepovažuje. Přechodné ustanovení v odstavci 2 je uvedeno z důvodu, že během prvního roku po účinnosti tohoto zákona ještě nemusí být všechny tituly, ze kterých plynou prostředky z veřejného rozpočtu, upraveny tak, aby obsahovaly podmínku, že příjemce musí být účetní jednotkou, proto je tato podmínka pro toto období upravena přímo v zákoně.

Odstavec 3 stanoví pro účetní jednotky podle odstavce 1 a 2 pravidlo, že se na ně i nadále vztahují ustanovení o mezitímní účetní závěrce podle § 19 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví. Jedná se o větu čtvrtou daného odstavce, podle které se sestavuje mezitímní účetní závěrka k 31. prosinci každého kalendářního roku, pokud se k tomuto dni nesestavuje řádná účetní závěrka.

Bude-li ze strany poskytovatele prostředků z veřejného rozpočtu chtěné, aby příjemce těchto prostředků i v rámci nových titulů vypsaných rok po účinnosti tohoto zákona též sestavoval mezitímní účetní závěrku za kalendářní rok, pokud jinak má hospodářský rok, musí takto stanovit příslušný titul, ze kterého takové prostředky poplynou.

**K § 282 (Přechodná ustanovení o zprávě o udržitelnosti)**

Přechodné ustanovení navazuje na ustanovení provádějící transpozici zprávy o udržitelnosti do nového zákona o účetnictví.

Odstavec 1 stanoví, že v účetních obdobích skončených do 6. ledna 2030 je možné splnit podmínku pro výjimku z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti i tím, že namísto nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetí země vyhotoví konsolidovanou zprávu o udržitelnosti jedna z jejích dceřiných účetních jednotek z Evropské unie, která by jinak byla povinna zprávu o udržitelnosti vyhotovit a zveřejnit. Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti se v tomto případě vyhotovuje pouze za účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky řídí právem členského státu Evropské unie, které jsou ovládané přímo nebo nepřímo touto konsolidující zahraniční účetní jednotkou ze třetí země. Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti tak obsahuje pouze informace za část skupiny týkající se účetních jednotek nebo zahraničních účetních jednotek z Evropské unie.

Výše uvedenou konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotoví a zveřejní účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka z Evropské unie, která alespoň v 1 z 5 bezprostředně předcházejících účetních obdobích dosáhla nejvyššího úhrnu čistého obratu ze všech těchto jednotek.

Podmínky pro výjimku z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti se považují za splněné, pokud konsolidovaná zpráva o udržitelnosti vyhotovená největší účetní jednotkou nebo zahraniční účetní jednotkou z Evropské unie obsahuje veškeré náležitosti stanovené zákonem o účetnictví a aby byla zveřejněna ve veřejném rejstříku, v němž je účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka z Evropské unie, která tuto zprávu vyhotovila, zapsána.

Odstavec 2 vychází z právě projednávaného návrhu směrnice EU, kterou se mění požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti, který reaguje na neexistenci přímo použitelného předpisu Evropské unie, ve kterém by byly specifikovány požadavky na značkování informací. Do doby vydání požadavků na značkování informací se proto povinnost podle § 224 odst. 2 považuje za splněnou.

**K § 283 (Přechodné ustanovení o příslušnosti k řízení o přestupku)**

Navržené přechodné ustanovení reaguje na potřebu právní jistoty při určování příslušnosti správního orgánu k řízení o přestupku, které bylo zahájeno před nabytím účinnosti tohoto zákona. Z důvodu zachování kontinuity a předvídatelnosti správního řízení se stanoví, že pro tato řízení se použije právní úprava § 37ab zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném před účinností tohoto zákona.

**K § 284 (Přechodné ustanovení o uchovávání účetních písemností z období před 1. lednem 1949)**

Návrh zákona zmocňuje Ministerstvo financí, stejně jako stávající zákon, aby rozhodlo o délce uchovávání účetních písemností z období před 1. lednem 1949 v případech znárodňování a privatizace.

Zákonem upravujícím podmínky převodu majetku státu na jiné osoby zmíněným v tomto ustanovení se rozumí zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, zákon č. 427/1990, o převodech vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby a zákon č. 403/1990, o zmírnění následků některých majetkových křivd.

**K § 285 (Zrušovací ustanovení)**

V souvislosti s přijetím nové právní úpravy účetnictví se navrhuje nové uspořádání prováděcích právních předpisů vydávaných na základě tohoto zákona. Cílem nového uspořádání je redukovat počet prováděcích právních předpisů a dosáhnout vnitřně konzistentní právní úpravy, která povede k větší přehlednosti a snížení administrativní zátěže účetních jednotek. Navrhuje se proto sloučení stávající vyhlášky č. 500/2002 Sb. a vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších

předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. Sloučením těchto dvou vyhlášek pak vznikne společná vyhláška upravující účetnictví pro podnikatelské i neziskové účetní jednotky. Dále bude zachována i samostatná vyhláška upravující peněžní účetnictví, která nahradí současnou vyhlášku č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Vzhledem k tomu, že návrh zákona o účetnictví nově předpokládá povinné použití mezinárodních účetních standardů pro některé účetní jednotky (zejména se jedná o banky, pojišťovny a jiné finanční instituce), se pro nadbytečnost navrhuje zrušení vyhlášek upravujících účetnictví těchto účetních jednotek. Účetní jednotky, které doposud postupovaly podle těchto vyhlášek a nebudou postupovat podle mezinárodních účetních standardů (tj. Česká národní banka a Česká kancelář pojistitelů), se budou řídit novou vyhláškou upravující účetnictví pro podnikatelské i neziskové účetní jednotky.

Prováděcí právní předpisy upravující účetnictví veřejného sektoru se navrhuje zachovat ve stávající struktuře s tím, že budou vydány nové vyhlášky tak, aby odpovídajícím způsobem prováděly právní úpravu účetnictví veřejného sektoru stanovenou navrhovaným zákonem o účetnictví.

**K § 286 (Účinnost zákona)**
Navrhovaná účinnost zákona je 1. ledna 2028, s výjimkou ustanovení o zvláštních postupech pro účetnictví bezpečnostních sborů (§ 271) a ustanovení o uveřejňování v jednotném evropském přístupovém místě (§ 253).

V Praze dne 10. prosince 2025

Předseda vlády:
prof. PhDr. Petr Fiala, Ph.D., LL.M.
podepsáno elektronicky

Ministr financí:
Ing. Zbyněk Stanjura
podepsáno elektronicky

# Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona o účetnictví

## Obsah


1. Úvod do problému – obecný rámec změn ..... 9
2. Větší důraz na výkaznictví ..... 12
3. Rozšíření možnosti použití IFRS ..... 17
4. Rozsah definice subjektu veřejného zájmu ..... 28
5. Povinností vedení účetnictví u fyzických osob ..... 35
6. Povinnost vedení účetnictví u některých nestátních neziskových organizací ..... 39
7. Zrušení možnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ..... 44
8. Rozsah povinnosti konsolidovat ..... 48
9. Postupy účtování pro účetní jednotky veřejného sektoru ..... 53
10. Možnost převodu práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru ..... 57
11. Povinná technická forma účetních dokumentů pro účetní jednotky veřejného sektoru ..... 61
12. Rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru ..... 66

| 1. Základní identifikační údaje | |
|---|---|
| Název návrhu:<br>Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony | |
| Zpracovatel:<br>Ministerstvo financí | Předpokládaný termín nabytí účinnosti, v případě dělené účinnosti rozveďte<br>1. ledna 20228 |
| Implementace práva EU: ANO | |

## 2. Cíl návrhu zákona

Cílem nového zákona o účetnictví je modernizovat stávající účetní pravidla tak, aby vyhovovala aktuálním požadavkům uživatelů na účetní výkaznictví, aby nevytvářela překážku pro volný pohyb zboží, služeb a kapitálu, a nesnižovala konkurenceschopnost ani nediskvalifikovala české subjekty na evropském nebo celosvětovém trhu.

Struktura stávajícího zákona odpovídá stavu poznání v době jeho tvorby. Je zřejmé, že text stávajícího zákona o účetnictví vychází z určitých koncepčních zásad, které však nejsou nikde explicitně sepsány, nejsou všeobecně v praxi známy ani používány a byly pouze v mysli tvůrců zákona. Postupem času však tento myšlenkový základ vyprchával a jednotlivé novely zákona k udržení koncepčnosti a konsistence právní úpravy účetnictví nepřispěly. Dalším faktorem je skutečnost, že realita, kterou účetnictví zobrazuje, a požadavky uživatelů na informace o ní, včetně prostředí, ve kterém se nacházíme, jsou oproti roku 1991 nesrovnatelně odlišné a většinou komplikovanější.

Tímto přístupem se tak účetní předpisy konceptuálně již definitivně odprošťují od principů účetnictví, které byly typické pro centrální plánování, v rámci kterého bylo stěžejní částí účetnictví účtování a nikoliv výkaznictví. Tento konceptuální posun totiž s ohledem na urgentnost přijetí normy v začátku devadesátých let nemohl být totiž beze zbytku naplněn. Přibývají účetní případy, které nelze jednoduše zařadit podle stávajícího systému účetních pravidel. Vzhledem ke globalizaci účetnictví přestává být tato oblast národní doménou a mění se tak významně požadavky na účetní výkaznictví. Má-li Česká republika zajistit srovnatelnost účetním jednotkám v její jurisdikci, musí na zmíněné trendy dokázat reagovat. V oblasti regulace nabývají na stále větším významu Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS), jako světový standard. V zákoně o účetnictví se počítá především s rozšířením použití mezinárodních účetních standardů pro sestavení účetní závěrky pro účetní jednotky působící na finančním trhu, zejména banky, pojišťovny, investiční fondy, investiční společnosti a obchodní korporace, které jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Zákon o účetnictví by měl reflektovat i razantní rozvoj informačních technologií v oblasti účetnictví, včetně digitalizace účetnictví a jeho procesů.

Nový zákon o účetnictví by měl přinést i změnu v přístupu k účetnictví. Oproti stávajícímu pojetí účetnictví (důraz na správné vedení účetnictví) by měl být nově kladen důraz na účetní výkaznictví, kdy jeho cílem je poskytnout relevantní informace o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky pro ekonomické rozhodování třetích stran a řízení účetní jednotky.

| 3. Agregované dopady návrhu zákona |
|---|
| 3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: Ano |
| Předpokládá se dopad na veřejné rozpočty v minimálním rozsahu, jelikož úprava účetních jednotek veřejné sféry, tzv. vybrané veřejnoprávní účetní jednotky v letech 2007 až 2013 prošla reformou v oblasti veřejných financí. V rámci těchto kroků došlo k výraznému sblížení právní úpravy České republiky pro tyto účetní jednotky s Mezinárodními účetními standardy pro veřejnou sféru (IPSAS).<br><br>Hlavní oblast změn představuje především širší využití mezinárodních účetních standardů včetně vlivu těchto standardů na stanovení základu daně. Dosavadní výzkum v České republice na toto téma přitom dospěl k předpokladu, Ă ( é ) ġ e z o h l e d n D a n a l F R S b y v Ĭ z n a m n Ĭ d o p a d n a v Ĭ v c Ĭ h ġ i p Ś c ² e j l m k Ţ o v v Ĭ e ( M e z i l i d r u Ĭ Á 2 0 1 5 , n s. 829). Autoři dále uvádějí, že použití IFRS výsledků pro zdanění by mohlo představovat „win-win-win“ situaci, neboť by připravovatelé IFRS závěrek měli méně práce při stanovení základu daně, dále by se zvýšila schopnost správce daně dohlížet na plnění povinností IFRS subjektů. Nelze též přehlédnout možnost zefektivnění analýz (a tedy i kontroly) těchto subjektů ze strany správce daně, neboť u subjektů, které již nyní sestavují a zveřejňují výkazy dle IFRS nelze z jimi zveřejňovaných výkazů při správě daní vycházet. Míra automatizace kontrol těchto subjektů je tak nyní ve značné míře omezena.<br><br>Dopady lze očekávat ve změnách v rámci doprovodného zákona, ke kterým se bude vázat samostatná RIA. |
| 3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost ČR: Ano |
| Návrh zákona o účetnictví si klade za cíl mimo jiné širší využití mezinárodních účetních standardů. Jejich použití znamená, že požadavky na účetní výkaznictví budou v České republice mezinárodně harmonizovány, a tím dojde k odstranění zásadních rozdílů mezi národní a mezinárodní účetní úpravou. Tato skutečnost by mohla vést ke zvýšení mezinárodní konkurenceschopnosti dotčených účetních jednotek, omezení překážek volného pohybu zboží, práce i kapitálu a tím přispět ke zvýšení celkové konkurenceschopnosti podnikatelského prostředí zejména z toho titulu, že tyto účetní jednotky jsou majetkově, či obchodně provázány na účetní jednotky ze zahraničí. Mezinárodně harmonizované účetní informace tak lépe naplňují cíl účetního výkaznictví, tj. poskytnout externímu uživateli užitečné účetní informace.<br><br>U účetních jednotek, které jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů, navíc použití mezinárodních účetních standardů sníží náklady na vytváření, shromažďování, zpracování, uspořádání a uschování účetních záznamů, zpracování účetních informací a vnitřní kontrolu účetních systémů, a to zejména s ohledem na obvyklou praktickou provázanost těchto účetních systémů se zahraničními účetními jednotkami ze skupiny.<br><br>Použití mezinárodních účetních standardů tak především nebude představovat zvýšené náklady na transformaci výkazů a dat z českého účetního systému do účetního systému ú účetní jednotky patřící do zahraničního konsolidačního celku anebo celku působícího v zahraničí a vykazujícím v souladu s mezinárodními účetními standardy a opačně.<br><br>V neposlední řadě přispívají ke zvýšení konkurenceschopnosti České republiky prostřednictvím srovnatelnosti účetních informací i nové účetní metody či změny již zavedených účetních metod, které platí pro účetní jednotky nepoužívající mezinárodní účetní standardy. Jedná se o novou možnost ocenění stálých hmotných aktiv reálnou hodnotou, přepracovanou podobu ekvivalenční metody v individuální účetní závěrce, která se nově přibližuje dosavadnímu použití této metody v konsolidované účetní závěrce, nebo celkový přístup k vykazování leasingu z pohledu nájemce i pronajímatele. Nelze přitom opomenout ani zavedení konceptu oceňování současnou hodnotou. |

Tyto změny by měly vést k vyšší srovnatelnosti prezentovaných finančních informací na mezinárodní úrovni, a to i přestože účetní jednotka nepoužije pro sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.

3.3 Dopady na podnikatelské prostředí: Ano

Vzhledem k tomu, že dotčenými účetními jednotkami jsou i podnikatelské subjekty, lze očekávat i dopad na podnikatelské prostředí. Zároveň bude podnikatelské prostředí ovlivněno i případným zvýšením mezinárodní konkurenceschopnosti.

Navrhovaná právní úprava předpokládá ve svém důsledku podstatné 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.

Snížení administrativní zátěže přitom pramení z několika navrhovaných změn. První příčinou by mělo být rozšíření povinného i dobrovolného použití mezinárodních účetních standardů pro sestavení řádné účetní závěrky. Snížení zátěže lze očekávat především u těch podnikatelských účetních jednotek, které již v současnosti zachycovaly, předávaly či vykazovaly finanční informace ve větší či menší míře v souladu mezinárodními účetními standardy (např. z důvodu předávání informací v rámci skupiny), ale současně řádnou účetní závěrku musely připravovat podle českých účetních předpisů, a na které se nově bude vztahovat povinnost nebo možnost použít mezinárodní účetní standardy. U těchto účetních jednotek odpadne nutnost účetně zachycovat transakce souběžně podle dvou různých sad účetních předpisů. Vedle úspory z uvolnění požadavku na vedení „dvou účetnictví“ odpadne rovněž zátěž z přípravy dvou účetních závěrek, ve kterých mohou být použity odlišné účetní metody včetně metod ocenění.

Za zmínku zde stojí rovněž návrh povinného použití mezinárodních účetních standardů pro finanční instituce. Banky a některé další finanční instituce již podle stávajícího znění příslušného prováděcího právního předpisu používají pro ocenění a vykázání finančních nástrojů mezinárodní účetní standardy. Nová úprava by tak měla omezit nutnost použití metod ze dvou sad účetních předpisů, což by mimo jiné mělo vést i k vyšší míře vnitřní konsistence účetní závěrky.

V neposlední řadě lze v souvislosti s finančními institucemi zmínit i možné snížení administrativní zátěže na straně České národní banky, která vykonává dohled nad finančním trhem. Účetní závěrky zpracované v souladu s jedním účetním rámcem (dle navrhovaného znění podle mezinárodních účetních standardů) povedou k efektivnějšímu zpracování statistických dat, a to např. díky jednotné paletě možných metod ocenění nebo podobné struktuře účetních výkazů.

Snížení administrativní zátěže plyne rovněž z revize palety dostupných účetních metod pro ocenění aktiv a dluhů. Jednak mohou některé účetní jednotky uvítat možnost volby účetní metody s ohledem na jí dostupné informace – např. použití přeceňovacího modelu u stálých hmotných aktiv. Jednak může být účetním jednotkám prospěšné také naopak upuštění od některých dosavadních metod ocenění – např. vypuštění konceptu ocenění reprodukční pořizovací cenou (nově v relevantních případech nahrazeno reálnou hodnotou), která byla pro účetní jednotky i uživatele mnohdy těžko uchopitelná právě ve srovnání s reálnou hodnotou; nebo celé účetní řešení kapitálových transakcí bez tržní podstaty, při kterém by účetní jednotce měly odpadnout výdaje na zjištění reálných hodnot.

V novém zákoně o účetnictví dochází také k rozšíření možností aplikace funkční měny jakožto měny účetnictví z původních tří funkčních měn (euro, americký dolar, britská libra) na téměř jakoukoli funkční měnu, která nemá hyperinflační charakter, což může pro některé účetní jednotky znamenat menší objem kurzových přepočtů v průběhu účetního období. V souvislosti s účetním obdobím lze dále poznamenat, že nový zákon uvolňuje vazbu mezi začátkem, resp. koncem

účetního období a rozhodným dnem. Z tohoto důvodu klesne účetním jednotkám administrativní zátěž rovněž z titulu menšího počtu podávaných daňových přiznání.

Z hlediska úspory administrativní zátěže nelze opomenout ani fyzické osoby, které jsou podnikateli. Nově se pro veškeré podnikající fyzické osoby navrhuje, že se účetní jednotkou stanou pouze z vlastního rozhodnutí.

Nový zákon o účetnictví přináší i další zjednodušení pro řadu podnikatelských subjektů. Např. pro podnikatelské mikro účetní jednotky zákon obsahuje volnější pravidla pro zajištění vnitřní kontroly vedení účetnictví.

Nový zákon o účetnictví dále lépe reflektuje razantní rozvoj informačních technologií a napomáhá jejich efektivnímu užití u všech účetních jednotek.

Na straně druhé nicméně může adopce nových účetních pravidel vyvolat u účetních jednotek jednorázové náklady spojené s potřebou softwarového zajištění nebo proškolení připravovatelů účetní závěrky. Nelze opomenout ani možné dopady zvýšených požadavků na zjišťování a vykazování většího objemu informací, což platí především pro účetní jednotky nově používající mezinárodní účetní standardy. Výzkum nicméně právě poukazuje i na pozitivní efekty spojené s větším objemem informací, které bude mít účetní jednotka k dispozici (viz níže). Z dlouhodobého hlediska by tak měly být výše uvedené jednorázové náklady dostatečně kompenzovány přínosy pro samotné účetní jednotky i pro uživatele účetních závěrek. S ohledem na jednorázové náklady na přizpůsobení se změnám je navrhována relativně dlouhá legisvakanční doba, úměrná rozsahu změn.

Proškolení a úpravy softwarů, jakožto další organizační a technické změny budou rovněž potřebné v souvislosti s úpravami navazujících předpisů obsažených v rámci doprovodného zákona. I tento typ nákladů bude mít především povahu jednorázových nákladů, které budou kompenzovány tím, že přesná a kvalitní účetní pravidla pak umožní jednodušší a kvalitnější aplikaci nejen ve sféře finančního účetnictví, ale i v navazujících právních předpisech jako celku. Kvalitnější účetní pravidla pak jsou také klíčovým předpokladem pro možnost zjednodušování v jiných oblastech právního řádu.

Nutno dodat, že při vyhodnocení variantních scénářů v rámci následujících kapitol jsou hlediska nákladů implementace a administrativní zátěže hodnoceny kvalitativně, a to pro jejich složité rozeznání a odhadnutí.

V rámci dopadů na podnikatelské prostředí je vhodné rovněž zmínit možné efekty nového zákona na vlastníky v podobě rozdělování zisku. Tento aspekt lze rozebrat ve dvou rovinách podle toho, zda účetní jednotka bude podle nového zákona o účetnictví používat nadále české účetní předpisy, nebo přejde na IFRS. Pro obojí přitom platí, že disponibilní zisk by měl zůstat v úhrnu stejný, pouze dojde vlivem změn účetních metod ke změně jeho rozložení v čase (za jednotlivá účetní období). Co se týče účetních jednotek, které nepoužívají a nadále ani nebudou používat IFRS, u těch lze očekávat drobné změny vlivem některých účetních metod s dopadem na výsledek hospodaření za účetní období – konkrétně např. komponentní odpisování, rezervy na likvidace nebo širší možnosti ocenění majetkových účastí reálnou hodnotou s dopadem do výsledku hospodaření. Lze také dodat, že účetní metody s dopady do fondu z přecenění disponibilní zisk přímo nemění. Na srovnatelnost disponibilního zisku je pamatováno např. také u přeceňovacího modelu, který v případě přecenění do fondu z přecenění umožňuje průběžné přesouvání tohoto fondu do nerozdělených zisků (za účelem vyrovnání efektu vyšších odpisů z přeceněné hodnoty).

U účetních jednotek přecházejících na IFRS by bylo možné odhadnout efekty např. s využitím výzkumu, který se zaměřuje na srovnání výsledku hospodaření a hodnoty vlastního kapitálu podle národních předpisů a podle IFRS (viz např. Barth et al., 2014). V úvahu přichází rovněž využít rekonciliace, které účetní jednotky přecházející na IFRS musí podle IFRS 1 připravit a zveřejnit. K těmto krokům nicméně přistoupeno nebylo, neboť se české účetní předpisy mohou výrazně lišit

od národních úprav vzorku společností, které zahraniční autoři pro jejich výzkum použili. Přenesení těchto závěrů do českého prostředí by tak mohlo být zavádějící, přičemž výzkum na českých datech není dostupný. Totéž platí i pro zobecňování údajů o rekonciliaci jednotlivých společností, které v minulosti přešly na IFRS. Vše je navíc podpořeno tím, že u účetních jednotek, které již v minulosti přešly na IFRS, nebylo téma rozdělování zisku nijak významné. Lze shrnout, že nový zákon o účetnictví by neměl významně ovlivnit disponibilní zisk.

Dosavadní výzkum provedený i v ČR poukazuje na přínosy kvalitnější účetní standardizace pro externí výkaznictví, které se transformují i do vnitřního řízení (manažerské účetnictví). Koncepčnost mezinárodních standardů se následně promítá i do manažerských kontrolních systémů a k dispozici je např. rozšířená datová základna, která může sloužit širšímu okruhu uživatelů účetních informací. Kvalitnější účetní pravidla (vycházející z mezinárodních účetních standardů nebo nového zákona o účetnictví) tak mohou mít pozitivní efekt i na samotné řízení účetních jednotek, jak již prokázal i lokální výzkum (Procházka 2014; 2016; 2017).

V neposlední řadě může mít dopad na podnikatelské prostředí také příliv zahraničních investorů. Jak je uvedeno dále v podkap. 3.2. věnované IFRS, mezinárodní výzkum jednoznačně potvrzuje preferenci IFRS zahraničními investory. Kromě pozitivního vlivu na zahraniční portfoliové investice implementace IFRS dle výzkumu vede rovněž k vyšším přímým zahraničním investicím. (Márquez-Ramos 2011; Gordon et al. 2012).

3.4 Dopady na územní samosprávné celky (obce, kraje): Ano

Vzhledem k tomu, že dotčenými účetními jednotkami jsou též územní samosprávné celky, včetně jimi zřizovaných příspěvkových organizací a dobrovolných svazků obcí, lze očekávat dopad též na tyto subjekty.

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.

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: Ano

Účetní závěrky jsou zdrojem některých statistických dat, tj. v návaznosti na finální výstupy a rozsah účetnictví se budou statistická zjišťování přizpůsobovat. Vlivem těchto změn bude třeba harmonizovat systém vykazování statistických informací.

Nový zákon o účetnictví s sebou přináší novou podobu účetních výkazů a přílohy účetních výkazů (blíže budou specifikovány ve vyhláškách k novému zákonu o účetnictví). Novou podobu účetních výkazů tak bude nutné reflektovat při sběru statistických informací.

Nový zákon dále rozšiřuje počet subjektů, které při individuálním účetním výkaznictví použijí mezinárodní účetní standardy. Řada těchto subjektů však již nyní tyto standardy užívá pro potřeby sestavení účetní závěrky. Při zjišťování statistických informací u těchto subjektů tak je již nyní nutné vycházet z účetních závěrek sestavených dle mezinárodních účetních standardů. Rozšíření počtu těchto subjektů tak bude mít dopad pouze na poměr rozdělení účetních jednotek sestavujících účetní závěrku dle českých účetních předpisů a počet účetních jednotek sestavujících účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů. Tento faktor tak bude mít pouze dopad na „přelévání“ účetních jednotek mezi statistickými skupinami.

Rovněž lze předpokládat, že nová podoba účetních výkazů upravená vyhláškou k novému zákonu bude mít blíže k výkazům sestaveným v souladu s mezinárodními účetními standardy. Díky tomu by tak mělo být sjednocení účetních informací z obou skupin (tj. účetní jednotky sestavující účetní závěrku dle českých účetních předpisů a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v souladu s IFRS) méně náročné. Zároveň by s novým zákonem mělo dojít k potlačení některých zásadních rozdílů, které mezi oběma účetními systémy existovaly a které činily sjednocení dat z účetních závěrek složitějším – např. úprava leasingů nebo rezerv na likvidaci ve stávajících zákoně o účetnictví.

3.10 Korupční rizika: Ne

3.11 Dopady na bezpečnost nebo obranu státu: Ne

4. Použité zdroje v této části

Barth, M. E., Landsman, W. R., Young, D. a Zhuang, Z., 2014. Relevance of Differences between Net Income based on IFRS and Domestic Standards for European Firms. Journal of Business Finance & Accounting, 41(3–4), 297–327. DOI: 10.1111/jbfa.12067.

Gordon, L. A., Loeb, M. P. a Zhu, W., 2012. The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. Journal of Accounting and Public Policy, 31(4), 374–398. DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2012.06.001.

Márquez-Ramos, L., 2011. European Accounting Harmonization: Consequences of IFRS Adoption on Trade in Goods and Foreign Direct Investments. Emerging Markets Finance and Trade, 47(sup4), 42–57. DOI: 10.2753/ree1540-496x4705s403.

Mejzlík, L., Arltová, M., Procházka, D. a Vítek, L., 2015. The Adoption of International Financial Reporting Standards in the Czech Republic and Its Impact on Corporate Taxation. Politická Ekonomie, 63(7), 811–832. DOI: 10.18267/j.polek.1036.

Procházka, D., 2014. Implementace IFRS a její vliv na vzájemné postavení finančního a manažerského účetnictví. Český finanční a účetní časopis, 2014(1), 50–60. DOI: 10.18267/j.cfuc.380.

Procházka, D., 2016. Specifics of IFRS Adoption by Czech Private Companies. Procedia - Social and Behavioral Sciences, 220, 363–372. DOI: 10.1016/j.sbspro.2016.05.510.

Procházka, D., 2017. The Unintended Consequences of Accounting Harmonization in a Transition Country: A Case Study of Management Accounting of Private Czech Companies. Contemporary Economics, 11(4), 443–458. DOI: 10.5709/ce.1897-9254.255.

# 1. Úvod do problému – obecný rámec změn

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 individuálních a konsolidovaných účetních závěrek) dělat ekonomická 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 ani dynamický rozvoj subjektů působících v neziskové sféře.

Hlavním úkolem účetnictví je věrně a poctivě zobrazit ekonomickou situaci dané účetní jednotky. Účetnictví poskytuje informace o stavu a pohybu aktiv a jejich zdrojů, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření předmětné účetní jednotky.

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.

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.

## 1.1. Popis současného stavu

Struktura stávajícího zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) je nevyhovující a ne zcela odpovídá Legislativním pravidlům vlády. Jedná se zejména o roztříštěnost zmocňovacích ustanovení, zastaralost některých částí zákona, a to zejména pokud se jedná o nedostatečnost úpravy základních pojmů, resp. jejich absenci v právních předpisech upravujících účetnictví.

Stávajícímu zákonu je tak často vyčítána absence uceleného a vzájemně konsistentního vymezení prvků účetních výkazů, pravidel pro vykázání aktiv a dluhů, oceňovacích bází apod. (analogie koncepčního rámce v mezinárodních účetních standardech). Nicméně právě jasné vymezení těchto obecných pravidel napomáhá jak tvůrcům účetních předpisů na jedné straně při vývoji a následných úpravách účetních pravidel, tak uživatelům účetních informací na straně druhé např. při hledání účetního řešení pro specifické případy. Stávající zákon sice obsahuje některé informace, které lze věcně zařadit do náplně koncepčního rámce dle mezinárodních účetních standardů, ale tyto jsou uvedeny na několika různých místech v zákoně a postrádají jednoznačnou strukturu.

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 roztříštěné. 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.

Dalším příkladem je dosavadní úprava u finančních institucí, které částečně přebírají pravidla z mezinárodních účetních standardů (např. pro oblast finančních aktiv), ale zároveň není vždy zcela zřejmé, jak je aplikace těchto standardů omezena. Vznikají tak nesystémové rozdíly v aplikaci účetních metod u těchto subjektů. Lze konstatovat, že ve většině případů se jedná o rozdíly neopodstatněné, přičemž jejich existence způsobuje nesrozumitelnost a neporovnatelnost účetních závěrek pro externí uživatele.

Výše uvedené příklady však představují jen stručný výčet důvodů, proč je nutné přistoupit ke komplexní revizi celé úpravy účetnictví.

## 1.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Systém účetnictví je v České republice upraven zákonem o účetnictví a na něj navazujícími prováděcími právními předpisy. 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, v platném znění (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, v platném znění (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), v platném znění (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), v platném znění (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 obchodní společnosti. Nařízení č. 1606/2002 upravuje použití mezinárodních účetních standardů (IFRS). Seznam mezinárodních účetních standardů přijatých EU pro sestavení účetní závěrky, resp. konsolidované účetní závěrky je uveden v Nařízení Komise (EU) 2023/1803 ze dne 13. srpna 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, v platném znění.

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 MFČR. Nedojde-li k rychlému vývoji v této oblasti na úrovni Evropské unie, nepředpokládá se v případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) v blízké době další reformní změna.

## 1.3. Metodické zpracování

Hodnocení dopadu regulace (RIA), vychází z 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.

Ke zpracování je přistoupeno tak, že níže uvedené části se separátně věnují jednotlivým inovovaným problematikám nového zákona o účetnictví. Tyto problematiky jsou identifikovány na základně jejich významnosti a z hlediska kvalitativního posuzování analyzovány tak, aby samotná úvaha na volbě řešení nebyla významně ovlivňována rozhodnutím v jiném tématu.

Témata výlučně se vztahující k doprovodnému zákonu k zákonu o účetnictví, budou z hlediska RIA primárně posuzována v rámci doprovodného zákona.

S ohledem na fakt, že posuzovaná témata jsou převážně spojena se způsoby účtování, je převážně používáno kvalitativní hodnocení.

# 2. Větší důraz na výkaznictví

## 2.1. Důvod předložení a cíle

Oproti dosavadnímu zákonu dochází k odklonu od dřívějšího chápání účetnictví, ve kterém byl kladen důraz především na správnost účtování, tj. řádné zachycování průběhu činnosti účetní jednotky na příslušných účtech. Současný trend je opačný, za nejdůležitější část účetnictví se považuje účetní výkaznictví a vypovídací schopnost účetní závěrky.

## 2.2. Definice problému

Účetní teorie rozeznává tři základní funkce účetnictví (viz např. Procházka 2015) – jsou to funkce investorská, kontraktační a signalizační. Za základní lze označit funkci investorskou, čemuž odpovídá též zdůraznění cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytnout vnějším uživatelům takové účetní informace, které jim umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná ekonomická rozhodnutí; případně posoudit, zda účetní jednotka při výkonu veřejné správy řádně hospodaří s veřejnými prostředky.

## 2.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Stávající právní úprava v oblasti účetnictví klade důraz především na proces správného zachycení účetních případů na účtech. To má návazně vliv na podobu prováděcích právních předpisů a příslušných standardů, které v mnoha případech řeší převážně postupy účtování.

Za nedostatek současného systému lze tak považovat fakt, že správné zachycení účetního případu nemusí znamenat jeho správné vykázání. Může být sice dodržen postup účtování, ale daná informace by měla být vykázána např. v jiné položce výkazu. K naplnění výše uvedeného cíle účetnictví je však stěžejní, aby byla daná informace správně vykázána. Účetní jednotky jsou tak mnohdy vystaveny situaci naplnit obojí, tedy účetní případ jednak správně zaúčtovat, jednak i vykázat. Tento stav nelze v době turbulentního ekonomického vývoje považovat za vyhovující ani pro účetní jednotky, ani pro regulátora, mimo jiné s ohledem na to, že vyvolává častou potřebu změny konkrétních částí právních předpisů.

## 2.4. Identifikace dotčených subjektů

První kategorií dotčených subjektů jsou samotné účetní jednotky. Podle nové právní úpravy se za účetní jednotku považuje právnická osoba se sídlem v České republice, organizační složka státu, svěřenský fond podle občanského zákoníku, fond obhospodařovaný penzijní společností, podílový fond, podfond investičního fondu a fondy ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu. Účetní jednotkou může být i podnikající fyzická osoba, pokud se tak rozhodne. Pokud jde o kvantifikaci počtu subjektů, na něž se nový zákon bude vztahovat, tak v obecné rovině lze předpokládat snížení počtu účetních jednotek především o zahraniční subjekty (pobočky) a také o fyzické osoby, jež podle stávajícího zákona povinně vedly účetnictví a podle nového zákona se již nerozhodnou být nadále účetní jednotkou. V ostatních částech vychází nová právní úprava ze současného stavu. Za zmínku zde stojí počet fyzických osob, které vedly účetnictví a zároveň byly daňovými subjekty. Dle dat finanční správy z počtu vyměřených daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob měl počet fyzických osob účetních jednotek mezi lety 2017 a 2022 klesající tendenci, konkrétně z 30 150 subjektů došlo k poklesu na 23 004 subjektů.

Druhou kategorií dotčených subjektů jsou externí uživatelé účetních informací. Tato kategorie zahrnuje vedle investorů také např. dodavatele, odběratele, zadavatele veřejných zakázek, ČSÚ,

banky a ostatní poskytovatele úročeného kapitálu, zaměstnance, potenciální obchodní partnery či subjekty zabývající se ochranou životního prostředí, bojem proti korupci a transparentností či dodržováním lidských práv. Větší důraz na výkaznictví ovšem může vést k růstu počtu těchto uživatelů, neboť prezentované finanční informace vyšší kvality (a s vyšší mírou srovnatelnosti) mohou mít za důsledek např. rozšíření okruhu potenciálních investorů.

## 2.5. Popis cílového stavu

V návrhu nové účetní legislativy se zdůrazní prvořadý význam nikoliv procesu zachycování účetních případů na účtech, ale cílového produktu každé fungující soustavy účtů, tj. strukturovaných účetních informací, které slouží pro rozhodování vnějších uživatelů. To vychází z chápání účetnictví jakožto služby vnějším uživatelům, která je korektně naplněna jedině a právě věrohodným zobrazením transakcí a jiných událostí účetní jednotky prostřednictvím účetní závěrky.

## 2.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Varianta 1 – Důraz na finanční výkaznictví

Zdůraznění účetního výkaznictví se v navrhovaném zákoně projevuje např. jasným vymezením cíle účetního výkaznictví, důrazem na kvalitu účetních informací či vyjmenováním zásad pro sestavení účetní závěrky. Tato témata jsou navíc spolu s vymezením prvků účetní závěrky v navrhovaném zákoně upravena téměř v úvodu zákona. Dalším projevem preference účetního výkaznictví je skutečnost, že účetní předpisy budou především normovat výsledný stav a ponechají na účetní jednotce postup, kterým požadovaného vykázání informace docílí (účetní metody budou obecně spíše doporučením na úrovni metodiky než normou stanovenou v prováděcích předpisech, to však neplatí v případě účetních jednotek veřejného sektoru, které mají účetní metody normovány prováděcími předpisy).

Obecně lze konstatovat, že tento model bude pro účetní jednotky představovat, za předpokladu dodržení požadavků na vykazování, vyšší míru autonomie v samotném systému vedení účetnictví, přičemž je již nyní zřejmé, že využití stávajícího systému vedení účetnictví anebo alespoň jeho významných prvků bude z většiny případů, byť ne explicitně právním předpisem, zachováno.

Dále se dané projeví i v oblasti správního trestání, ve kterém bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví, resp. zveřejnění či uveřejnění, než nesprávné vedení účetnictví.

## 2.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU.

Žádná z předložených variant není v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Z tohoto důvodu budou hodnoceny všechny navržené varianty.

## 2.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

- Administrativní zátěž
- Náklady implementace
- Míra transparentnosti

## 2.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 2.10. Přínosy

Administrativní zátěž

Kritérium vyjadřuje míru změny, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Míra transparentnosti

Kritérium vyjadřuje míru změny transparentnosti dotčených účetních jednotek ve vztahu k uživatelům účetních informací.

## 2.11. Vyhodnocení variant

### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

Zachování stávajícího stavu nepřináší změnu daného kritéria.

Míra transparentnosti

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu transparentnosti dotčených účetních jednotek.

### Varianta 1 – Důraz na finanční výkaznictví

Náklady

Navrhovaná varianta může vyvolat u účetních jednotek náklady ve formě školení pro dotčené pracovníky. Další náklady mohou vyvolat také nutné změny účetního softwaru zapříčiněné např. novým formátem účetních výkazů.

Administrativní zátěž

Účetní jednotka bude moci používat jedinou základnu účetních informací pro splnění různých rozhodovacích úloh. To jí umožní zredukovat např. počet účetních osnov, které pro zachycení účetních transakcích musela doposud používat.

Míra transparentnosti

Navrhovaná varianta má pozitivní vliv na transparentnost a přináší vyšší autonomii ve vedení účetnictví dotčených účetních jednotek. Orientace na vykazování (transparentnost) pak povede ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky skrze kvalitnější prezentované účetní informace. které umožní jejím uživatelům činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí; nebo případně posoudit, zda účetní jednotka při výkonu veřejné správy řádně hospodaří s veřejnými prostředky.

## 2.12. Zhodnocení rizika

Varianta 0

Varianta 0 představuje především riziko zachování stávajícího způsobu účetního myšlení řady účetních, které tkví v hlavní orientaci na zaúčtování účetních případů namísto prezentace

účetních informací. Toto riziko se zvyšuje v okamžiku, kdy nejsou jednotlivé účetní případy (resp. jejich předpis pro zaúčtování) konkrétně popsány a je třeba hledat odpovídající účetní řešení vyhovující obecným účetním zásadám. Vykázání je pak zcela determinováno zaúčtováním účetního případu. V turbulentním měnícím se ekonomickém prostředí je třeba často na nové skutečnosti reagovat bezprostředně, což je prostřednictvím právních předpisů ne vždy realizovatelné, což představuje vážné riziko jak pro účetní jednotky, tak pro externí uživatele účetních informací.

Varianta 1

S variantou 1 je spojeno riziko toliko v posunu myšlení od stereotypu používání naučených předkontací účetních případů k přístupu založenému na účetních principech a jejich použití. S ohledem na skutečnost, že profese účetní v sobě musí již nyní zahrnovat mimo jiné předpoklady samostatného myšlení, úsudku, rozsáhlých znalostí a praktických zkušeností, lze považovat toto riziko za minimální.

Riziko je minimalizováno také skutečností, že nový zákon nezavádí velký objem nových účetních metod nebo postupů. Účetní doposud např. při své práci automaticky naplňovali požadavky na splnění řady účetních zásad, které nový zákon na rozdíl od toho stávajícího „pouze“ nově uceleně uvádí. Rovněž nový zákon koncepčně vymezuje prvky účetní závěrky, které ovšem byly doposud, až na specifické případy, vnímány účetními stejně či velmi podobně, pouze za absence jasného vymezení v účetních předpisech. Navíc tyto koncepční části nového zákona jsou silně inspirovány mezinárodními účetními standardy (konkrétně koncepčním rámcem), se kterými má již část účetních zkušenosti, a proto se pro ně nebude jednat v podstatě o nic nového.

## 2.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 2.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 1: Vyhodnocení variant**

| Var. | Administrativní zátěž | Náklady implementace | Míra transparentnosti |
|---|---|---|---|
| **V0** | 2 | 1 | 2 |
| **V1** | 1 | 2 | 1 |

## 2.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny je varianta 1, která nepředstavuje tak velké náklady na implementaci a přinese zvýšenou transparentnost dotčených účetních jednotek.

## 2.15. 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 ústředním orgánem 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.

## 2.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován v rámci pracovní skupiny při Ministerstvu financí ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny bylo jak provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy, tak i konzultace v rámci příprav nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí jsou v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory a akademická sféra.

**Reference pro tuto kapitolu**

Procházka, D., 2015. Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Oeconomica. ISBN: 978-80-245-2097-1.

Data finanční správy o počtu fyzických osob účetních jednotek.

## 2.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Účetnictví, oceňování a související odborné profese

email: nul@mfcr.cz

# 3. Rozšíření možnosti použití IFRS

## 3.1. Důvod předložení a cíle

Důvodem je dosažení vyšší míry transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek 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.

## 3.2. Definice problému

Česká republika je zemí s otevřenou ekonomikou. Řada účetních jednotek je mezinárodně aktivních – je v obchodních vztazích se zahraničními jednotkami, působí v mezinárodních skupinách, podniká přeshraničně. S tím souvisí používání IFRS některými účetními jednotkami. Zachování stávajícího stavu by znamenalo nemožnost dalšího rozšíření okruhu účetních jednotek povinně či dobrovolně používajících IFRS 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 pro účely naplňování požadavků těchto regulací.

Účetní závěrky společností využívajících české právní předpisy upravující účetnictví jsou, i přes dílčí pozitivní změny v těchto předpisech, stále do značné míry podřízeny fiskálním a jiným potřebám státu. Ve státech založených na kodifikovaném římském právu (většina kontinentálních evropských zemí) jsou účetní předpisy vydávány státními orgány a jejich cílem je ochrana věřitelů a menšinových vlastníků a zajištění výběru daní. Změna uspořádání české ekonomiky se sílícím podílem zahraničního kapitálu přináší nové výzvy pro změny v účetní legislativě, neboť uživatelé účetních informací vyžadují vysoce kvalitní informace srovnatelné na mezinárodní úrovni. Preference IFRS zejména zahraničními investory s ohledem na zvýšení vypovídací schopnosti účetních závěrek je evidentní v pozitivním hodnocení, kdy účetní jednotky používající IFRS se staly otevřenější k investorům a uživatelům účetních závěrek. Jelikož domácí investoři dokáží mnohdy získat dostatečné finanční informace i z účetních závěrek sestavených podle lokálních účetních předpisů, jsou to primárně zahraniční investoři, kteří reagují nejvýznamněji na zavedení IFRS (DeFond et al. 2011). Dosavadní výzkum (Lee a Fargher 2010; Brüggermann et al. 2012; Mita et al. 2018) pozitivní reakci zahraničních investorů potvrzuje, a to pro situace dobrovolného i povinného zavádění IFRS.

## 3.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Úprava použití mezinárodních účetních standardů (IFRS) v zákoně o účetnictví vychází z nařízení č. 1606/2002. Jednotlivé standardy IFRS jsou do práva EU přijímány prostřednictvím Nařízení Komise (EU) 2023/1803 ze dne 13. srpna 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, v platném znění. Nařízení č. 1606/2002 stanoví povinnost mateřské účetní jednotce, která je obchodní společností, použít IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky, pokud jsou k rozvahovému dni její investiční cenné papíry přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

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

- pro sestavení konsolidované účetní závěrky ostatními mateřskými účetními jednotkami,
- pro sestavení individuální účetní závěrky.

Česká republika využila diskrečních ustanovení daných tímto nařízením.

Stávající zákon o účetnictví umožňuje použít IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky mateřským účetním jednotkám, jejichž investiční cenné papíry nejsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

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

V případě, že mateřská účetní jednotka předpokládá, že bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, může také pro sestavení své individuální účetní závěrky také použít IFRS.

Pokud bude účetní jednotka povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky sestavené podle IFRS, pak podle stávající právní úpravy může i ona použít IFRS pro sestavení své individuální účetní závěrky.

Zákon o účetnictví navíc umožňuje účetní jednotce, že v případě, kdy sice byla ukončena kotace na regulovaném trhu, avšak účetní jednotka důvodně předpokládá opětovný vstup na regulovaný trh, pokračovat v použití IFRS. Tato doba je časově omezena na lhůtu 3 let.

## 3.4. Identifikace dotčených subjektů

Navrhovaná úprava stanoví, že IFRS při individuálním účetním výkaznictví použije účetní jednotka, která je

- obchodní korporací, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- bankou,
- tuzemskou pojišťovnou, tuzemskou zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,
- spořitelním a úvěrním družstvem,
- platební institucí nebo institucí elektronických peněz,
- penzijní společností,
- fondem obhospodařovaným penzijní společností,
- investičním fondem,
- podfondem investičního fondu,
- investiční společností,
- obchodníkem s cennými papíry,
- poskytovatelem služeb skupinového financování podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího evropské poskytovatele služeb skupinového financování,
- investiční holdingovou společností podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky,
- smíšenou holdingovou osobou podle zákona upravujícího banky, nebo
- finanční holdingovou osobou podle zákona upravujícího banky.

Dále dle návrhu zákon může využít možnosti použít IFRS při individuálním účetním výkaznictví účetní jednotka, která

- důvodně předpokládá, že bude v účetním období zahrnuta v konsolidované účetní závěrce sestavené podle IFRS,
- je daňovým subjektem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad, nebo
- v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období povinně nebo dobrovolně používala IFRS.

Jelikož dle stávajícího zákona o účetnictví byly povinny použít IFRS pro sestavení své individuální účetní závěrky pouze obchodní společnosti, které měly emitované investiční cenné papíry přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, dochází tak k rozšíření okruhu účetních jednotek povinných použít IFRS o všechny účetní jednotky uvedené v první sadě odrážek výše vyjímaje první odrážku (emitenty kotovaných cenných papírů).

U dobrovolného použití IFRS představují rozšíření druhá a třetí odrážka výše. Co se týče účetních jednotek zahrnutých v konsolidované účetní závěrce sestavené podle IFRS, stávající zákon o účetnictví obsahuje pro tyto účetní jednotky v podstatě stejnou možnost.

Kvantifikace dotčených subjektů je k dispozici v podkap. 3.6 v rámci podrobného představení varianty 1.

Dalšími nepřímo dotčenými subjekty jsou externí uživatelé účetních informací, tj. vedle investorů také např. dodavatelé, odběratelé, zadavatelé veřejných zakázek, ČSÚ, banky a ostatní poskytovatelé úročeného kapitálu, zaměstnanci, potenciální obchodní partneři či subjekty zabývající se ochranou životního prostředí, bojem proti korupci a transparentností nebo dodržováním lidských práv. Především zde z těchto subjektů stojí za zmínku zahraniční investoři, kteří – jak již bylo s odkazem na výzkum uvedeno v podkap. 3.2. – reagují na zavedení IFRS nejsilněji.

## 3.5. Popis cílového stavu

Požadavek rozšířit použití IFRS 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 jsou ze strany velkých a mezinárodně činných účetních jednotek vnímány jako ucelenější soubor pravidel zobrazujících ekonomickou podstatu transakcí. Ukazuje se, že aplikací IFRS 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 a dluhů.

Rozšíření povinnosti použití IFRS 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: *Ä(é), ģe by jinak dobŚe zpracovan®ho n§vrhu byl¾ v kontradikci se rozģ²Ś² okruh ¼etn²ch jednotek, kter® standardŢ upraven¼ch p¹§vem EU (IFRS)*

Cílový stav také počítá s určitou reflexí daňového práva, zejména možností, aby účetní jednotka mohla použít výsledek dle IFRS jako podklad pro kalkulaci daňového základu. Dosavadní výzkum v České republice na toto téma přitom dospěl k předpokladu, *Ä(é) ģe zohlednĚní v¼sledku hospodaŢen¼ podle IFRS nemělo m²t v¼znamnĚ dopad ve Śejn²ch smČrech* (Mejzlík et al. 2015, s. 829). Autoři dále uvádějí, že použití IFRS výsledků pro zdanění by mohlo představovat „win-win-win“ situaci, neboť by připravovatelé IFRS závěrek měli méně práce při stanovení základu daně, dále by se zvýšila schopnost správce daně dohlížet na plnění povinností IFRS subjektů a v neposlední řadě by tento daňový režim pro IFRS subjekty mohl zatraktivnit český trh a omezit motivy přesouvání zisku mimo Českou republiku.

## 3.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Varianta 1 – Rozšíření možnosti použití IFRS

Z dat finanční správy z vyměřených daňových přiznání k dani z příjmů z právnických osob plyne, že IFRS užívalo pro sestavení účetní závěrky 1 240 účetních jednotek v roce 2021, 1 167 účetních jednotek v roce 2022, 1 154 účetních jednotek v roce 2023 a 1 146 účetních jednotek v roce 2024. Celková daňová povinnost těchto subjektů se přitom pohybuje v desítkách miliard Kč. Jedná se tak o systémově významnou skupinu.

V podkap. 3.4. výše byly uvedeny jednak účetní jednotky, které podle návrhu zákona povinně použijí IFRS pro sestavení své individuální účetní závěrky, jednak ty účetní jednotky, které mohou IFRS dobrovolně použít.

Z dostupných dat České národní banky (2024a; 2024b) byl k datu 31. 12. 2023 zjištěn počet subjektů, na které by se dle návrhu zákona vztahovala povinnost použít IFRS pro sestavení účetní závěrky.

**Tabulka 2: Počty subjektů, jímž vznikne povinnost používat IFRS**

| Subjekty | Počet subjektů k 31. 12. 2023 |
|---|---|
| obchodní korporací, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, | 109 |
| bankou, | 46 |
| tuzemskou pojišťovnou, tuzemskou zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem, | 42 |
| spořitelním a úvěrním družstvem, | 6 |
| platební institucí nebo institucí elektronických peněz, | 36 |
| penzijní společností, | 9 |
| fondem obhospodařovaným penzijní společností, | 44 |
| investičním fondem, | 592 |
| podfondem investičního fondu, | 237 |
| investiční společností, | 13 |
| obchodníkem s cennými papíry, | 78 |
| poskytovatelem služeb skupinového financování podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího evropské poskytovatele služeb skupinového financování, | 3 |
| finanční holdingovou osobou podle zákona upravujícího banky. | 3 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě ČNB (2024a) a ČNB (2024b).

Pozn.: Data o počtu investičních holdingových společností a smíšených holdingových osobách nebyla dostupná, nepředpokládá se však významný počet těchto společností.

Neznamená to však, že by např. všech 46 bank uvedených přešlo na vykazování podle IFRS až s novým zákonem o účetnictví. Lze předpokládat, že řada uvedených subjektů již nyní používá

IFRS pro své výkaznictví. Ve většině případů pravděpodobně proto, že se jedná o emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu, nebo potažmo subjekty využívají některé z možností stávajícího zákona o účetnictví pro dobrovolné použití IFRS.

S využitím dosavadního výzkumu zaměřeného na banky (Lukeš 2019) lze např. odhadnout, že zhruba polovina bank již v současnosti používá IFRS. Situace u pojišťoven je ale naproti tomu odlišná, kdy pouze 2 pojišťovny z celkových 42 vykazují podle IFRS, tj. necelých 5 %.

Navrhovaná právní úprava v případě konsolidované účetní závěrky stávající stav také rozšiřuje, a to prostřednictvím ustanovení, které stanoví, že mateřská účetní jednotka, která má povinnost sestavit individuální účetní závěrku v souladu s IFRS, použije IFRS i při konsolidovaném účetním výkaznictví.

Zároveň platí, že dochází k rozšíření pouze u okruhu účetních jednotek povinných použít IFRS při konsolidovaném výkaznictví, dobrovolně mohou účetní jednotky sestavit konsolidovanou účetní závěrku v podstatě bez omezení dle stávající i nové právní úpravy.

Klíčovou je v této variantě i skutečnost, že účetní jednotky použijí celou sadu IFRS, přičemž nebude nutné v české účetní legislativě upravovat odlišně či shodně již dosti sofistikovaným a robustním způsobem upravené oblasti jako jsou finanční nástroje, oceňování reálnou hodnotou, leasingy nebo oblast pojišťovnictví. Nadále se nejeví totiž jako efektivní vytvářet pro některé skupiny účetních jednotek speciální účetní předpisy, jež upravují oblasti, které jsou detailně upraveny v rámci všeobecně uznávaného účetního systému, jakým je IFRS, a na jehož základě by případně stejně byly pravděpodobně založeny.

Co se týče počtu subjektů, na které se bude nově vztahovat povinnost sestavení účetní závěrky dle IFRS, lze tento počet odhadovat na zhruba 1 100 až 1 300 účetních jednotek (finanční instituce a případně ostatní emitenti CP). To ovšem nutně neznamená, že takový počet účetních jednotek bude vyhotovovat účetní závěrku dle IFRS poprvé, neboť část těchto subjektů již nyní může mít nárok na aplikaci ustanovení dobrovolného použití IFRS. Dle dat finanční správy přitom bylo Specializovaným finančním úřadem spravováno mezi lety 2021 a 2024 průměrně 108 subjektů, které používají IFRS.

Co se týče počtu subjektů, které budou mít nově možnost použít IFRS dobrovolně, jedná se především o subjekty zahrnuté v konsolidované účetní závěrce dle IFRS a ty spravované Specializovaným finančním úřadem. Jak již bylo uvedeno výše, v období let 2021–2024 využilo IFRS pro sestavení individuální účetní závěrky více než 1 ,1 tis. účetních jednotek. Jedná se především o subjekty spadající do konsolidace, neboť emitentů v této době bylo kolem sta. Dle dat finanční správy bylo Specializovaným finančním úřadem v posledním roce spravováno zhruba 2,4 tis. subjektů, přičemž zhruba polovinu z těchto subjektů tvoří finanční instituce. Nutno poznamenat, že tato skupina subjektů se však prolíná se skupinou finančních institucí, které budou nově IFRS používat povinně. Při znalosti těchto informací lze tudíž odhadnout počet účetních jednotek, které budou mít nově možnost použít dobrovolně IFRS, na 1,2 tis.

O počtu účetních jednotek, které dobrovolně zvolí IFRS pro sestavení konsolidované a návazně díky tomu i individuální účetní závěrky lze pouze spekulovat. Faktorem zde může být také další posun v účetních metodách, které by se měly více přibližovat úpravě v rámci IFRS (plná konsolidace, ekvivalenční metoda, přeceňování stálých aktiv na reálnou hodnotu a další), což může účetní jednotky nasměřovat k přímému použití IFRS.

Dlužno dodat, že ponechání prostoru účetním jednotkám k vlastní volbě použité účetní standardizace je jednou z možností realizace signalizační funkce účetnictví (tj. možnosti a schopnosti účetní jednotky odlišit se od ostatních účetních jednotek). Samotná volba kvalitnější sady standardů tak může představovat signál účetní jednotky.

Jelikož jsou IFRS postupně přijímány zeměmi po celém světě a jejich implementace má kromě dopadů na fungování kapitálového trhu i významné mikroekonomické a především makroekonomické dopady, existuje na téma ekonomických dopadů implementace IFRS bohatý výzkum. Zatímco závěry ohledně přínosu implementace IFRS nejsou zcela jednoznačné, shodují se autoři povětšinou na tom, že samotná kvalita účetních standardů nevede automaticky ke kvalitním účetním závěrkám. Zásadnější roli hrají v tomto směru totiž jednak dobrovolné reportingové podněty společností (vlastní zájem o kvalitní prezentaci), jednak nedokonalosti institucionálního prostředí v podobě nastavení vynucovacích mechanismů a ověřování (Ball et al. 2000; Byard et al. 2011).

Výzkum v této oblasti lze obecně rozdělit na část dobrovolného přijetí IFRS a na část povinného přijetí IFRS. Dobrovolným přijetím IFRS účetní jednotka vysílá pozitivní signál, což může vést k výhodám jako je např. snížení úrokových sazeb (Kim et al. 2011). Výzkum v této části také zkoumá kvalitu IFRS, tedy zda se jedná skutečně o kvalitnější účetní systém, přičemž studie tento předpoklad převážně potvrzují (Barth et al. 2008; Wang a Wu 2014). To však neznamená, že dobrovolné přijetí IFRS vede automaticky k lepším předkládaným finančním informacím, neboť zásadní roli i zde hraje fungující vynucovací mechanismus – proto existují i studie, které přínosy neidentifikují (van Tendeloo a Vanstraelen 2005).

Co se týče povinného přijetí IFRS, vystupují zde do popředí reportingové podněty a charakter institucionálního prostředí mnohem výrazněji, neboť účetní jednotky v první řadě IFRS nepřijímají ani z vlastní vůle, ale mohou to vnímat jako negativní změnu. Výzkum je v této části rozsáhlejší, přičemž předmětem zájmu je kvalita účetnictví, srovnatelnost účetních závěrek nebo fungování kapitálového trhu. Závěry jsou však i v této části obdobné, a sice že reportingové podněty a institucionální prostředí hrají rozhodující vliv, a výsledky se tedy liší i mezi zeměmi (Yip a Young 2012; Daske et al. 2013; Christensen et al. 2015).

Relativně málo studií se navíc zaměřuje na státy střední a východní Evropy, kam spadá i Česká republika. Pro tyto státy je typický méně rozvinutý kapitálový trh, což může zabránit dosažení zamýšleného efektu z přijetí IFRS (Procházka 2015). Samozřejmě pak i pro ně platí vše již řečené o důležitosti reportingových podnětů a institucionálním rámci. Další text včetně vyhodnocení variant vychází z předpokladu, že Česká republika má dostatečně tvrdé vynucovací prostředky, aby příprava účetních závěrek (i podle IFRS) a jejich ověřování auditorem nebyly pouze formální záležitostí. Tento předpoklad je podpořen nedávným výzkumem zaměřeným na státy V4, podle kterého došlo ke zvýšení relevance účetních závěrek českých společností zhruba pět let po adopci IFRS (Závodný a Procházka 2022). Autoři mimo jiné také zjišťují, že účetní závěrky slovenských společností naopak neposkytují relevantní informace investorům pro rozhodování, což může souviset s horší kvalitou institucionálního prostředí.

## 3.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Žádná z předložených variant není v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Z tohoto důvodu budou hodnoceny všechny navržené varianty.

## 3.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

- Administrativní zátěž
- Náklady implementace
- Míra transparentnosti

¶ Obecné zjednodušení regulace

## 3.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek, připravovatelů účetních závěrek, na implementaci případné změny. Tyto náklady plynou z přípravy účetní závěrky za použití složitější struktury informací, jejichž sběr může být rovněž komplikovanější.

## 3.10. Přínosy

Administrativní zátěž

Kritérium vyjadřuje míru změny, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek. Použití IFRS může u části účetních jednotek usnadnit plnění informačních potřeb pro více rozhodovacích úloh.

Míra transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek

Kritérium vyjadřuje míru změny transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek dotčených účetních jednotek ve vztahu k uživatelům účetních informací. Vyšší míra srovnatelnosti a transparentnosti prezentovaných účetních informací znamená nižší riziko pro investory, a to především ty zahraniční.

Obecné zjednodušení regulace

Kritérium zohledňuje míru zjednodušení právní regulace.

## 3.11. Vyhodnocení variant

### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

Zachování stávajícího stavu nepřináší zlepšení v oblasti vedení „několika účetnictví“ a zachovává zvýšenou administrativní náročnost v případě účetních jednotek podléhajících sektorové regulaci, kdy právě zvláštní evidence jsou založené na IFRS pro účely naplňování požadavků těchto regulací.

Míra transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek

Zachování stávajícího okruhu účetních jednotek, pro něž je aplikace IFRS možností či povinnosti, nepovede ke změně míry transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek zveřejňovaných českými společnostmi.

Obecné zjednodušení regulace

Nemá vliv.

### Varianta 1 – Rozšíření možnosti použití IFRS

Náklady

Při hodnocení přínosů implementace IFRS jsou někdy regulátory opomíjeny mikroekonomické dopady na úrovni dotčených účetních jednotek. Tyto mohou představovat v první řadě jednorázové náklady spojené s první aplikací IFRS – potřeba softwarového řešení vyhovujícího požadavkům nového účetního systému, nároky na širší znalosti připravovatelů účetní závěrky.

Dále může být každoroční příprava účetní závěrky náročnější proces, a to z důvodu sběru a zpracování dat v podrobnější struktuře, potažmo z aplikace složitějších účetních metod. Jako příklad lze uvést větší význam reálné hodnoty, která je ale často zjišťována za využití služeb externích oceňovatelů.

Administrativní zátěž

Dochází ke snížení administrativní náročnosti v případě účetních jednotek podléhajících sektorové regulaci, kdy právě zvláštní evidence jsou založené na IFRS pro účely naplňování požadavků těchto regulací (tj. tyto účetní jednotky by již nadále nebyly nuceny vést „dvojí" účetnictví). IFRS jako výchozí a jediná datová základna může účetním jednotkám sloužit pro splnění zákonné povinnosti zveřejnění účetní závěrky, skupinových požadavků pro předání účetních informací v patřičné podobě a v neposlední řadě i pro vnitřní řízení a rozhodování.

Míra transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek

Větší objem účetních závěrek sestavených podle IFRS by měl vést k vyšší míře transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek. Větší důvěra investorů (především těch zahraničních) v prezentované účetní informace by se měla odrazit v přílivu portfoliových i přímých zahraničních investic a mj. by tak mělo dojít k efektivnějšímu fungování kapitálového trhu. Uvedené předpoklady mikroekonomického i makroekonomického rázu vyplývají z bohatého výzkumu implementace IFRS standardů po celém světě, viz podkap. 3.6.

Obecné zjednodušení regulace

Dochází k eliminaci povinnosti vedení dvojí evidence pro dotčené subjekty a výsledkem je zásadní zjednodušení pro dotčené subjekty.

## 3.12. Zhodnocení rizika

Varianta 0

Zachování stávajícího stavu by nepřispělo k posílení konkurenceschopnosti samotných účetních jednotek ani České republiky jako celku. Zároveň při této variantě nemusí dojít k potlačení zvýšené administrativní náročnosti v případě účetních jednotek podléhajících sektorové regulaci, kdy právě zvláštní evidence jsou založené na IFRS pro účely naplňování požadavků těchto regulací.

Varianta 1

V souvislosti s rozšířením okruhu účetních jednotek povinně nebo dobrovolně používajících IFRS může dojít u některých účetních jednotek zvýšení nákladů spojených s přípravou účetní závěrky v odlišné struktuře a podrobnosti. Míra rizika se odvíjí od skutečnosti, do jaké míry již účetní jednotka aplikuje IFRS nebo z nich již v rámci vykazování vychází, jaký má informační systém a personální zabezpečení. Riziko navýšení nákladů je pak značné v případě účetních jednotek, jež v současné době IFRS nepoužívají a jejich účetní a informační systém nelze bez dalších nákladů přizpůsobit. Nárůst nákladů je následně ovlivněn i tím v jakém oboru činnosti se účetní jednotka nachází a v jakém rozsahu bude aplikovat IFRS. Nejvyšší nárůst je obvykle spojen s aplikací těch standardů, jež upravují zejména finanční aktiva a dluhy, oceňování reálnou hodnotou, nebo oblast pojišťovnictví.

## 3.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 3.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 3: Vyhodnocení variant**

| Var. | Administrativní zátěž | Náklady implementace | Míra transparentnosti | Zjednodušení regulace |
|---|---|---|---|---|
| **V0** | 3 | 1 | 2 | 2 |
| **V1** | 2 | 2 | 1 | 1 |

## 3.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny je varianta 1, která nepředstavuje tak velké náklady na implementaci a přesto přinese snížení administrativní zátěže a zvýšenou transparentnost dotčených účetních jednotek. Tato varianta je též preferována nejvýznamnějšími plátci daně z příjmů právnických osob, neboť právě tyto subjekty nyní trpí vyšší mírou administrativní zátěže z důvodu vedení dvojího účetnictví. Tato varianta je dále preferována Národní účetní radou, která sdružuje odbornou veřejnost v oblasti účetnictví.

## 3.15. 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 ústředním orgánem 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.

## 3.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován v rámci pracovní skupiny při Ministerstvu financí ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny bylo jak provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy, tak i konzultace v rámci příprav nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí jsou v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory a akademická sféra. Dále byly v odpovídající míře využity poznatky mezinárodního empirického výzkumu zaměřeného na hodnocení přínosů implementace IFRS, a to jak povinné tak dobrovolné.

Vhodným indikátorem pro přezkum regulace může být významná změna v počtu účetních jednotek dobrovolně používajících IFRS pro individuální účetní výkaznictví.

**Reference pro tuto kapitolu**

Ball, R., Kothari, S. P. a Robin, A., 2000. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. Journal of Accounting and Economics, 29(1), 1–51. DOI: 10.1016/s0165-4101(00)00012-4.

Barth, M. E., Landsman, W. R. a Lang, M. H., 2008. International Accounting Standards and Accounting Quality. Journal of Accounting Research, 46(3), 467–498. Portico. DOI: 10.1111/j.1475-679x.2008.00287.x.

Brüggemann, U., Daske, H., Homburg, C. a Pope, P. F., 2009. How do Individual Investors React to Global IFRS Adoption? SSRN Electronic Journal. DOI: 10.2139/ssrn.1458944.

Byard, D., Li, Y. a Yu, Y., 2010. The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Financial Analysts' Information Environment. Journal of Accounting Research, 49(1), 69–96. Portico. DOI: 10.1111/j.1475-679x.2010.00390.x.

Christensen, H. B., Lee, E., Walker, M. a Zeng, C., 2015. Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? European Accounting Review, 24(1), 31–61. DOI: 10.1080/09638180.2015.1009144.

Česká národní banka (ČNB), 2024a. Seznam investičních fondů. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/statistika/menova_bankovni_stat/seznamy-instituci-pro-potreby-menove-a-financni-statistiky/seznam-investicnich-fondu/.

Česká národní banka (ČNB), 2024b. Seznamy regulovaných a registrovaných subjektů finančního trhu. WS JERRS. Dostupné z: https://jerrs.cnb.cz/apljerrsdad/JERRS.WEB07.INTRO_PAGE?p_lang=cz.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C. a Verdi, R., 2013. Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences Around IAS/IFRS Adoptions. Journal of Accounting Research, 51(3), 495–547. Portico. DOI: 10.1111/1475-679x.12005.

DeFond, M., Hu, X., Hung, M. a Li, S., 2011. The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. Journal of Accounting and Economics, 51(3), 240–258. DOI: 10.1016/j.jacceco.2011.02.001.

Kim, J.-B., Tsui, J. S. L. a Yi, C. H., 2011. The voluntary adoption of International Financial Reporting Standards and loan contracting around the world. Review of Accounting Studies, 16(4), 779–811. DOI: 10.1007/s11142-011-9148-5.

Lee, G. a Fargher, N. L., 2010. Did the Adoption of IFRS Encourage Cross-Border Investment? SSRN Electronic Journal. DOI: 10.2139/ssrn.1686571.

Lukeš, J., 2019. Analýza dopadů IFRS 9 na bankovní sektor v České republice. Český finanční a účetní časopis, 2019(3), 17–31. DOI: 10.18267/j.cfuc.533.

Mejzlík, L., Arltová, M., Procházka, D. a Vítek, L., 2015. The Adoption of International Financial Reporting Standards in the Czech Republic and Its Impact on Corporate Taxation. Politická Ekonomie, 63(7), 811–832. DOI: 10.18267/j.polek.1036.

Mita, A. F., Utama, S., Fitriany, F. a Wulandari, E. R., 2018. The adoption of IFRS, comparability of financial statements and foreign investors' ownership. Asian Review of Accounting, 26(3), 391–411. DOI: 10.1108/ara-04-2017-0064.

Procházka, D., 2015. Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Oeconomica. ISBN: 978-80-245-2097-1.

van Tendeloo, B. a Vanstraelen, A., 2005. Earnings management under German GAAP versus IFRS. European Accounting Review, 14(1), 155–180. DOI: 10.1080/0963818042000338988.

Wang, J. W. a Yu, W. W., 2014. The Information Content of Stock Prices, Legal Environments, and Accounting Standards: International Evidence. European Accounting Review, 24(3), 471–493. DOI: 10.1080/09638180.2014.977802.

Yip, R. W. Y. a Young, D., 2012. Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability? The Accounting Review, 87(5), 1767–1789. DOI: 10.2308/accr-50192.

Závodný, L. a Procházka, D., 2022. IFRS adoption and value relevance of accounting information in the V4 region. Economic Research-Ekonomska Istraživanja, 36(1). DOI: 10.1080/1331677x.2022.2102049.

Data finanční správy o počtu podaných DAP subjekty používajících IFRS.

Data finanční správy o počtu subjektů spravovaných Specializovaným finančním úřadem.

## 3.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,
Odbor Účetnictví, oceňování a související odborné profese
email: nul@mfcr.cz

# 4. Rozsah definice subjektu veřejného zájmu

## 4.1. Důvod předložení a cíle

Vymezení subjektu veřejného zájmu je dáno právem EU. Právo EU umožňuje, aby členský stát toto vymezení rozšířil i o další účetní jednotky. Vzhledem ke skutečnosti, že cílem nové právní úpravy v oblasti účetnictví je zvýšení důrazu na samotné reportování informací účetní jednotkou, měla by být zvolena varianta, která přináší vyšší transparentnost relevantních subjektů avšak vyváženou nenavyšováním administrativních a finančních nákladů. Vzhledem ke skutečnosti, že definice subjektu veřejného zájmu je určena toliko pouze pro účely vykazování a následně auditu, je posouzení zařazení účetních jednotek do této množiny posuzováno právě s ohledem na potřebu a) zejména dodatečného vykazování informací jakožto velké účetní jednotky b) zabezpečení možné vyšší míry transparentnosti prostřednictvím ověření účetní závěrky a následného dohledu ze strany dohledových orgánů.

Pokud jde o požadavky vycházející ze směrnice 2006/43/EU popř. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES, platí, že je jde rozčlenit na dva typy, a to: a) požadavky vztahující se k samotným účetním jednotkám (např. povinnost zřídit výbor pro audit, požadavky na rotaci auditora, specifický způsob jmenování auditora, tzv. cooling-off období nebo zákaz poskytování některých neauditorských služeb), b) na samotného auditora (např. vyhotovit zprávu o transparentnosti).

## 4.2. Definice problému

Definice subjektů veřejného zájmu vymezuje účetní jednotky, u kterých je s ohledem na jejich povahu (zejm. např. vztahy s investory a dalšímu subjekty) velmi důležitá vyšší míra transparentnosti. Jedním z důvodů vymezení této skupiny účetních jednotek je skutečnost, že účetní závěrka má různé cíle a nejenže poskytuje informace pro investory na kapitálových trzích, ale také podává přehled o dříve provedených transakcích a přispívá ke zlepšení správy a řízení společnosti. Proto bylo důležité dosáhnout rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek a zájmem společností nebýt zbytečně zatěžovány požadavky na výkaznictví. Na subjekty veřejného zájmu jsou tak kladeny ty nejvyšší požadavky zejména na zveřejňování/uvádění informací a stanovení povinnosti auditu.

Od vymezení subjektu veřejného zájmu je odvislé mj. stanovení požadavků na účetní závěrku, zejména na rozsah informací uváděných v příloze v účetní závěrce nebo např. výjimka z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Vymezení subjektu veřejného zájmu je dáno právem EU. Právo EU umožňuje, aby členský stát toto vymezení rozšířil i o další účetní jednotky.

## 4.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí právní předpisy.

Podle stávající právní úpravy (dle § 1a) je subjektem veřejného zájmu:

- obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,

- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření,
- zdravotní pojišťovnou, nebo
- systémově významným obchodníkem.

Povinnost definovat subjekt veřejného zájmu vyplývá z čl. 2(1) 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.

Sjednocení definice subjektu veřejného zájmu došlo prostřednictvím zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, a to zejména pro účely plnění požadavků vyplývajících ze směrnice 2013/34/EU. Nad rámec úpravy komunitárního práva byly do kategorie subjektů veřejného zájmu v České republice začleněny i ty účetní jednotky, které jsou penzijními společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření a dále zdravotní pojišťovny podle zákona upravujícího resortní, oborové, podnikové a další zdravotní pojišťovny a také nově systémově významní obchodníci.

Ve srovnání s ostatními členskými státy lze konstatovat, že počet subjektů veřejného zájmu závisí především na velikosti země, lokálních faktorech a velikosti ekonomiky a politickém pojetí definice množiny subjektů veřejného zájmu. Tuto skutečnost podtrhuje i ukazatel podílu kótovaných subjektů jakožto jediného srovnatelného prvku napříč zeměmi EU na celkovém počtu subjektů veřejného zájmu v jednotlivých zemích, který v případě Irska, Litvy, Portugalska a Rumunska nedosahoval ani 10 % celkového počtu subjektů veřejného zájmu, zatímco v případě České republiky, Dánska, Estonska, Belgie, Rakouska, Lotyšska, Malty se pohyboval v rozmezí 40 % až 60 %. V jiných zemích se pak dostáváme na podíl od 25 % do 74 % což jednoznačně, ukazuje na značnou různorodost v rozhodnutí jednotlivých členských zemí.

K poslednímu zkoumání Accountancy Europe bylo zjištěno, že 15 zemí využilo diskreci a rozšířilo definici subjektů veřejného zájmu o další nepovinné subjekty, mezi nimi i Česká republika. Kritérium velikosti překrývající se s definicí velké účetní jednotky pak využily 4 členské státy. Oproti původní širší definici, přistoupilo Chorvatsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie a Španělsko k její redukci. Z veřejných zdrojů a dostupných materiálů zejména prováděných analýz v rámci Accountancy Europe lze tak vidět snižující se podíl subjektů veřejného zájmu, a to především i s ohledem na požadavky na ně dodatečně kladené.

## 4.4. Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou ty subjekty, na které by se dle jednotlivých variant nově neměla vztahovat definice subjektu veřejného zájmu, nebo by se na ně naopak měla tato vztahovat nově. Mezi dotčené subjekty lze dále zařadit uživatele účetních závěrek subjektů, jichž by se měla změna dotknout.

Dle dat zveřejněných Radou pro veřejný dohled nad auditem (2024) počet subjektů veřejného zájmu v České republice v letech 2019 až 2023 celkem 167, 161, 152, 146, a 154 subjektů.

S ohledem na všechny níže uvedené varianty by mohly být dotčeny následující subjekty:

- zdravotní pojišťovny – počet subjektů 7 (Ministerstvo zdravotnictví České republiky 2024),
- penzijní společnosti – počet subjektů 9 (viz tabulku 2),

- ¶ investiční fondy a podfondy, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu – počet subjektů 39 (Burza cenných papírů Praha 2024).
- ¶ emitenti cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu, kteří jsou obchodní korporací, ale nikoliv obchodní společností – počet subjektů je odhadován na minimální počet.

## 4.5. Popis cílového stavu

Cílem navrhované právní úpravy je definovat pojem „účetní jednotka veřejného zájmu“ (tj. vymezit okruh účetních jednotek s nadstandardní reportovací povinností tak, aby u jednotlivých typů účetních jednotek převažovaly pozitivní efekty zejm. v podobě transparentnosti nad negativními efekty v podobě dodatečné administrativní zátěže.

## 4.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu, který využívá dílčím způsobem diskreci

Varianta 1 – Nevyužití diskrece dané směrnicí 2013/34/EU a 2006/43/ES

Tato varianta předpokládá oproti současnému stavu zúžení stávající definice subjektu veřejného zájmu. Subjektem veřejného zájmu by nadále nebyly zdravotní pojišťovny a penzijní společnosti. Na penzijní společnosti jsou z povahy jejich podnikání kladeny shodné požadavky na vedení účetnictví jako na velké účetní jednotky na základě skutečnosti, že spadají pod dohled České národní banky, proto není nutné je považovat za účetní jednotky veřejného zájmu. Navíc je tento závěr podpořen skutečností, že jsou vesměs součástí již nyní silně regulovaných bankovních skupin. 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 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES 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.

Varianta 2 – Využití diskrece dané směrnicí 2013/34/EU a 2006/43/ES rozšíření definice o další subjekty

Na základě analýzy právních předpisů EU, které používají pojem „subjekt veřejného zájmu“ dochází ke změně ve vymezení této skupiny účetních jednotek. Účetní jednotkou veřejného zájmu oproti stávající právní úpravě nebudou penzijní společnosti. Důvodem navrhované změny je skutečnost, že na penzijní společnosti jsou z povahy jejich podnikání kladeny shodné požadavky na účetnictví jako na velké účetní jednotky, a to na základě skutečnosti, že spadají pod dohled České národní banky. Navíc je tento závěr podpořen skutečností, že jsou vesměs součástí již nyní silně regulovaných bankovních skupin.

Čistě z formálních důvodů se z definice subjektů veřejného zájmu navrhuje vyčlenit zdravotní pojišťovny – ty bez ohledu na to, zda jsou či nejsou v definici obsaženy, mají velmi specifickou regulaci a požadavky vyplývající ze směrnice 2013/34/EU jsou především konstruovány s ohledem na právní formu odpovídající obchodním korporacím. K tomuto lze doplnit, že

i požadavky např. na určení auditora jsou v nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES konstruovány čistě na právní formu odpovídající obchodním korporacím.

Naopak nově se mezi jednotky veřejného zájmu budou řadit investiční fondy nebo podfondy investičního fondu, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, a to bez ohledu na právní osobnost (což je primárně odraz zásady přednosti obsahu před formou), což zcela odpovídá definici subjektů veřejného zájmu podle směrnice 2006/43/ES.

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

a) obchodní korporací, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,

b) investičním fondem nebo podfondem investičního fondu, které jsou emitenty cenných papírů kolektivního investování přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,

c) bankou, spořitelním a úvěrním družstvem nebo systémově významným obchodníkem,

d) pojišťovnou, zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,

e) zdravotní pojišťovnou.

V této variantě byla rovněž zohledněna skutečnost, že subjekty veřejného zájmu napřímo podléhají regulaci prostřednictvím nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES a jsou na ně kladeny vyšší nároky zejména v případě vykazování podle směrnice 2013/34/EU.

## 4.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Žádná z předložených variant není v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Z tohoto důvodu budou hodnoceny všechny navržené varianty.

## 4.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

- Administrativní zátěž
- Náklady implementace
- Míra transparentnosti
- Obecné zjednodušení regulace

## 4.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 4.10. Přínosy

Administrativní zátěž

Kritérium vyjadřuje míru změny, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Míra transparentnosti

Kritérium vyjadřuje míru změny transparentnosti dotčených účetních jednotek ve vztahu k uživatelům účetních informací.

Obecné zjednodušení regulace

Kritérium zohledňuje míru zjednodušení právní regulace.

## 4.11. Vyhodnocení variant

### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

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

Míra transparentnosti

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

Obecné zjednodušení regulace

Nedochází ke zjednodušení právní regulace.

### Varianta 1 – Nevyužití diskrece dané směrnicí 2013/34/EU a 2006/43/ES

Náklady

V souvislosti se zúžením okruhu účetních jednotek spadajících do kategorie subjektu veřejného zájmu může dojít u některých účetních jednotek ke snížení nákladů spojených reportovacími povinnostmi.

Administrativní zátěž

Možné dílčí snížení administrativní zátěže pouze pro 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.

Míra transparentnosti

Navrhovaná varianta snižuje míru transparentnosti u některých dotčených účetních jednotek, a to poměrně selektivním způsobem, kdy klade akcent na právní formu.

Obecné zjednodušení regulace

Dochází ke zjednodušení právní regulace.

### Varianta 2 – Využití diskrece dané směrnicí 2013/34/EU a 2006/43/ES

Náklady

V souvislosti s rozšířením okruhu účetních jednotek povinně používajících IFRS může dojít u některých účetních jednotek přechodně ke zvýšeným nákladům spojených s novými reportovacími povinnostmi.

Administrativní zátěž

Možné navýšení administrativní zátěže pouze pro některé účetní jednotky, které doposud nebyly subjekty veřejného zájmu pro účely účetnictví. V jejich případě budou adresátem dodatečných povinností daných právními předpisy.

Míra transparentnosti

Navrhovaná varianta zvyšuje míru transparentnosti u některých dotčených účetních jednotek, resp. míra transparentnosti se řídí věcným fungování dané účetní jednotky nikoliv právní formou.

Obecné zjednodušení regulace

Dochází ke zjednodušení právní regulace.

## 4.12. Zhodnocení rizika

Rizika nebyla identifikována.

## 4.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 4.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 4: Vyhodnocení variant**

| Var. | Administrativní zátěž | Náklady implementace | Míra transparentnosti | Zjednodušení regulace |
|---|---|---|---|---|
| **V0** | 2 | 1 | 3 | 2 |
| **V1** | 2 | 1 | 3 | 1 |
| **V2** | 2 | 2 | 1 | 2 |

## 4.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny je varianta 2, která nepředstavuje tak vysoké náklady na implementaci a přesto přinese zvýšenou transparentnost dotčených účetních jednotek.

## 4.15. 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.

## 4.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován v rámci pracovní skupiny při Ministerstvu financí ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny bylo jak provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy, tak i konzultace v rámci příprav nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí jsou v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory a akademická sféra.

**Reference pro tuto kapitolu**

Burza cenných papírů Praha, 2024. Aktuální data – Investiční fondy. Dostupné z: https://www.pse.cz/udaje-o-trhu/investicni-fondy/fondy-kvalifikovanych-investoru.

Ministerstvo zdravotnictví České republiky, 2024. Zdravotní pojišťovny. Dostupné z: https://mzd.gov.cz/zdravotni-pojistovny-2/.

Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), 2024. Seznam subjektů veřejného zájmu. Dostupné z: https://www.rvda.cz/subjekty-verejneho-zajmu/seznam-subjektu-verejneho-zajmu.

## 4.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Účetnictví, oceňování a související odborné profese

email: nul@mfcr.cz

# 5. Povinností vedení účetnictví u fyzických osob

## 5.1. Důvod předložení a cíle

Snahou nové právní úpravy je, aby pro jednotlivé skupiny účetních jednotek byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví optimalizovány a zjednodušeny.

## 5.2. Definice problému

Navrhovaná diferenciace požadavků v návaznosti na význam a velikost účetních jednotek vede ke zjednodušení regulace v oblasti účetnictví a dosažení výrazného a dlouhodobého snížení administrativní zátěže spojené s účetnictvím pro podnikatele – fyzické osoby. Z tohoto důvodu je tedy nezbytné posoudit zejm. u nevýznamných účetních jednotek účelnost vedení účetnictví zejména porovnáním benefitů a nákladů vyplývající z povinnosti vést účetnictví.

## 5.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Stávající znění zákona o účetnictví definuje účetní jednotku taxativním výčtem. Do této skupiny patří také fyzické osoby, které dle § 1 odst. 2 písm. e) jsou povinny vést účetnictví od hranice 25 mil. Kč. Dále se povinnost vztahuje i na fyzické osoby, které jsou podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku.

## 5.4. Identifikace dotčených subjektů

Fyzické osoby, které jsou účetními jednotkami.

Z dat z vyměřených daňových přiznání vyplývá následující počet fyzických osob, které vedly účetnictví a zároveň byly daňovými subjekty:

- v roce 2017: 30 150,
- v roce 2018: 27 619,
- v roce 2019: 25 890,
- v roce 2020: 24 732,
- v roce 2021: 23 538 a
- v roce 2022: 23 004.

Z dostupných dat plyne, že počet fyzických osob, které jsou účetními jednotkami mezi lety 2017 až 2022 setrvale klesá.

Z celkového počtu daňových subjektů s příjmy z podnikání představují fyzické osoby vedoucí účetnictví přibližně 2,4 %. Podíl představující daňová povinnost fyzických osob vedoucích účetnictví na celkové daňové povinnosti fyzických osob podnikatelů se pohybuje v letech 2017 až 2022 v rozmezí 9 až 11 %. Dalšími dotčenými subjekty mohou být externí uživatelé účetních informací, např. dodavatelé, odběratelé, zadavatelé veřejných zakázek, věřitelé, ČSÚ, banky a ostatní poskytovatelé úročeného kapitálu, zaměstnanci, potenciální obchodní partneři či subjekty zabývající se ochranou životního prostředí, bojem proti korupci a transparentností nebo dodržováním lidských práv.

## 5.5. Popis cílového stavu

Oproti rušenému zákonu o účetnictví nejsou v rozsahu působnosti nového zákona o účetnictví uvedeny ani fyzické osoby podle § 1 odst. 2 písm. d) a e) stávajícího zákona o účetnictví. Dosavadní pravidlo o možnosti dobrovolného vedení účetnictví fyzickou osobou na základě vlastního rozhodnutí je ponecháno.

## 5.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

Stávající právní úprava v oblasti účetnictví stanoví pro fyzické osoby povinnost vedení účetnictví, pokud splní podmínku uvedenou v § 1 odst. 2 písm. e), (tj. překročení obratu 25 mil. Kč za předchozí kalendářní rok), případně podmínku uvedenou v § 1 odst. 2 písm. d), (zapsání v obchodním rejstříku) nebo vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí.

Varianta 1 – zúžení okruhu účetních jednotek (dobrovolné vedení účetnictví v případě fyzických osob – podnikatelů)

Fyzické osoby by nově nebyly povinny vést účetnictví. I nadále by to však pro ně byla možnost účetnictví vést – tj. rozhodnout se, že se fyzická osoba účetní jednotnou stane.

## 5.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Žádná z předložených variant není v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Z tohoto důvodu budou hodnoceny všechny navržené varianty.

## 5.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

- Administrativní zátěž
- Náklady implementace
- Transparentnost
- Zjednodušení regulace

## 5.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 5.10. Přínosy

Administrativní zátěž

Kritérium vyjadřuje míru změny, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Míra transparentnosti

Kritérium vyjadřuje míru změny transparentnosti dotčených účetních jednotek ve vztahu k uživatelům účetních informací.

Obecné zjednodušení regulace

Kritérium zohledňuje míru zjednodušení právní regulace.

## 5.11. Vyhodnocení variant

## Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

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

Transparentnost

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu transparentnosti dotčených účetních jednotek.

Zjednodušení regulace

Nedochází ke změně

### Varianta 1 – Zúžení okruhu účetních jednotek

Náklady

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

Tato varianta předpokládá snížení administrativní zátěže u fyzických osob, které se rozhodnou dále nebýt účetní jednotkou.

Transparentnost

Navrhovaná varianta přinese určité snížení transparentnosti vykazování fyzických osob (nadále budou vykazovat jen na dobrovolné bázi). Na druhou stranu kvalita výkaznictví je v dnešní době silně poznamenaná tím, že fyzické osoby neúčtují o celém majetku a svých aktivitách, ale jen o podnikání. To samo o sobě je zdrojem zkreslení informací o výkonnosti ale hlavně finanční situaci dané účetní jednotky – např. nejsou reflektovány dluhy z nepodnikatelské činnosti. Stále platí, že fyzická osoba však bude moci vyhovět požadavku třetí strany (např. banky, poskytovatel dotace), aby účetnictví vedla.

Zjednodušení regulace

Dochází ke značnému zjednodušení regulace.

## 5.12. Zhodnocení rizika

Rizikem s nízkou měrou intenzity je skutečnost, že některé fyzické osoby, jež nepovedou účetnictví podle nového zákona, nemusejí disponovat vhodnými údaji vůči třetím stranám a zároveň tato účetní jednotka sama může přijít o svůj základní sofistikovaný a regulovaný nástroj pro kontrolu výkonnosti a stavu účetní jednotky.

Výše uvedené riziko může být vhodně eliminováno, neboť se v tomto případě jedná o možnost nikoliv povinnost, kterou může dotčená osoba využít.

## 5.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 5.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 5: Vyhodnocení variant**

| Var. | Administrativní zátěž | Náklady implementace | Míra transparentnosti | Zjednodušení regulace |
|---|---|---|---|---|
| **V0** | 2 | 1 | 1 | 2 |
| **V1** | 1 | 1 | 2 | 1 |

## 5.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny je varianta 1, která představuje výrazné snížení administrativní zátěže některých subjektů, při zachování rozumné míry transparentnosti dotčených účetních jednotek.

Oproti stávajícímu znění zákona chybí ve výčtu účetních jednotek fyzické osoby. Při vedení účetnictví těmito subjekty se vždy účetnictví vedlo pouze za část jejich aktivit (za podnikatelské, za „soukromé“ nikoliv). Z tohoto důvodu účetnictví neposkytovalo komplexní obraz o stavu účetní jednotky (např. o celkových příjmech a zadlužení), tj. jeho kvalita byla nesrovnatelně nižší než v případě účetnictví obchodních korporací. Poměřeno k administrativnímu úsilí těchto subjektů tedy vyplynulo, že fyzické osoby budou nově účetní jednotkou pouze na základě svého rozhodnutí (např. v důsledku požadavku třetí strany – obchodního partnera, banky atd.).

## 5.15. 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 ústředním orgánem 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.

S ohledem na směr navrhované změny – klesající nároky na fyzické osoby, účetní jednotky, které vedou účetnictví povinně – může být vhodným indikátorem pro přezkum regulace rovněž významný pokles počtu fyzických osob vedoucích účetnictví.

## 5.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován v rámci pracovní skupiny při Ministerstvu financí ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny bylo jak provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy, tak i konzultace v rámci příprav nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí jsou v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory a akademická sféra.

**Reference pro tuto kapitolu**

Data finanční správy o počtu fyzických osob účetních jednotek.

## 5.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Účetnictví, oceňování a související odborné profese

email: nul@mfcr.cz

# 6. Povinnost vedení účetnictví u některých nestátních neziskových organizací

## 6.1. Důvod předložení a cíle

Snahou nové právní úpravy je, aby pro jednotlivé skupiny účetních jednotek byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví optimalizovány a zjednodušeny.

## 6.2. Definice problému

Cílem navrhované diferenciace požadavků na význam a velikost účetních jednotek je zjednodušení 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 užitkem pro rozsáhlou skupinu uživatelů těchto informací. Z tohoto důvodu je tedy nezbytné posoudit zejm. u malých účetních jednotek účelnost vedení účetnictví zejména porovnáním benefitů a nákladů vyplývající z povinnosti vést účetnictví. S ohledem na fakt, že ČR je vázána evropskou legislativou (Směrnice 2013/34/EU), která povinuje členské státy mít zavedenou povinnost vedení účetnictví u všech obchodních korporací, je možné úvahu o zrušení povinnosti vedený účetnictví provádět pouze u neziskového sektoru.

## 6.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Nestátní neziskové organizace vedou účetnictví v souladu s vyhláškou 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. Dle současné právní úpravy vedou účetnictví různými způsoby:

- podvojné účetnictví (§ 2 odst. 1 stávajícího zákona o účetnictví),
- jednoduché účetnictví (§ 2 odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví).

## 6.4. Identifikace dotčených subjektů

Nestátní neziskové organizace. Dalšími dotčenými subjekty mohou být i subjekty nikoliv z pohledu pouze toho, zda jsou účetními jednotkami, ale jakožto uživatele účetních výkazů. Subjekty využívající a spoléhající na informace uvedené v účetních závěrkách (dodavatelé, odběratelé, zadavatelé veřejných zakázek, věřitelé, ČSÚ, banky, resp. ostatní účetní jednotky a dále poskytované úvěrů, fyzické osoby, subjekty zabývající se ochranou životního prostředí, boji proti korupci a transparentnosti či dodržování lidských práv).

Pro účely kvantifikace počtu dotčených subjektů byla využita dostupná data Českého statistického úřadu (2025), podle kterého působilo v ČR v roce 2023 necelých 146 tisíc neziskových organizací.

Dále bylo pro účely možného odhadu počtu účetních jednotek, které by podle jedné z variant (varianta 1) nemusely být účetní jednotkou, využito členění podle právní formy (dostupné tamtéž). Z celkového počtu subjektů poté drtivá většina z nich (více než 94 %) vyhovuje svou právní formou možnému osvobození. Právní forma je však pouze jedna z podmínek, a proto nelze očekávat, že by se možnost nebýt účetní jednotkou vztahovala na všechny takto vymezené neziskové organizace.

## 6.5. Popis cílového stavu

Cílem je najít odpovídající vyvážení veřejného zájmu mezi existencí povinného účetnictví (tj. zejm. povinnou transparentností v rámci tohoto sektoru) a náklady a komplikacemi, které tato povinnost způsobuje nestátním neziskovým organizacím.

## 6.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

Stávající právní úprava v oblasti účetnictví stanoví nestátním neziskovým organizacím povinnost primárně vést podvojné účetnictví. Nestátní neziskové organizace spadají pod působnost 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.

Dále zákon o účetnictví stanoví v §1f pro některé účetní jednotky možnost vedení jednoduchého účetnictví.

Účetní jednotka, pokud chce vést jednoduché účetnictví, musí splňovat následující podmínky:

a) není plátcem daně z přidané hodnoty,

b) její celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3000000 Kč,

c) hodnota jejího majetku nepřesáhne 3000000 Kč a

d) je současně

1. spolkem nebo pobočným spolkem,

2. odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací nebo pobočnou mezinárodní odborovou organizací,

3. organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů nebo pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,

4. církví, náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo

5. honebním společenstvem.

Dále stávající právní úprava v oblasti účetnictví stanoví pro fyzické osoby povinnost vedení účetnictví, pokud splní podmínku uvedenou v § 1 odst. 2 písm. e), (tj. překročení obratu 25 mil. Kč za předchozí kalendářní rok) nebo vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí.

Varianta 1 – zúžení okruhu účetních jednotek (dobrovolné vedení účetnictví v případě některých nestátních neziskových organizací)

Navrhuje se zúžení rozsahu působnosti o některé „nevýznamné účetní jednotky“. Nově by tak existovaly tři kategorie neziskových účetních jednotek:

a) plné podvojné účetnictví,

b) hotovostní účetnictví – ohraničené limitem,

c) bez povinnosti vést účetnictví u těch účetních jednotek (např. spolky), které nesplňují limity (zachována možnost vést účetnictví dobrovolně – možnost by byla uvedena ve stanovách).

Nebytí účetní jednotkou však neznamená, že nebudou mít žádnou evidenční povinnost, na danou situaci pamatuje § 119 občanského zákoníku, podle kterého právnické osoby vedou spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech, i když nejsou účetní jednotkou. Důvodem

je právě zajištění skládání účtů svým členům či zakladatelům ohledně svého hospodaření.

Změna se navrhuje i vzhledem k tomu, že nově nebudou poplatníci daně z příjmů fyzických osob při určení základu daně vycházet z účetnictví, a to ani v případě, že budou účetní jednotkou.

Možnost toliko dobrovolného účetnictví by se týkala těch poplatníků, kteří již dnes podléhají speciálnímu zjednodušenému režimu (tj. je jim umožněno vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (tj. malých nestátních neziskových subjektů).

## 6.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Žádná z předložených variant není v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Z tohoto důvodu budou hodnoceny všechny navržené varianty.

## 6.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

- Administrativní zátěž
- Náklady implementace
- Míra transparentnosti

## 6.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 6.10. Přínosy

Administrativní zátěž

Kritérium vyjadřuje míru změny, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Míra transparentnosti

Kritérium vyjadřuje míru změny transparentnosti dotčených účetních jednotek ve vztahu k uživatelům účetních informací.

## 6.11. Vyhodnocení variant

### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

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

Míra transparentnosti

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu transparentnosti dotčených účetních jednotek.

### Varianta 1 – Zúžení okruhu účetních jednotek (zrušení povinnosti účtovat pro malé nestátní neziskové organizace)

Náklady

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

U této varianty by se teoreticky dalo předpokládat snížení administrativní zátěže na straně účetních jednotek, které vypadnou z působnosti zákona o účetnictví a přestanou být účetní jednotkou. Nicméně rozsah jejich vykazování bývá spíše malý, tj. relevantnost tohoto kritéria je zanedbatelná.

Míra transparentnosti

Navrhovaná varianta přinese účetním jednotkám, které zvolí možnost nevedení účetnictví, znatelné snížení transparentnosti, a to jak v rámci účetní jednotky samotné, tak i ostatním uživatelům účetní závěrky. K vyvážení tohoto negativního efektu je však nadále zachována možnost vedení účetnictví pro dotčené subjekty.

## 6.12. Zhodnocení rizika

Jako zásadní riziko může být považována samotná skutečnost, že některé účetní jednotky nebudou povinovány výkaznictvím podle zákona o účetnictví. Nebudou schopny plnit jednu ze základních funkcí účetnictví a tou je informační povinnost vůči třetím stranám a zároveň tato účetní jednotka přichází o svůj základní nástroj pro kontrolu výkonnosti a stavu účetní jednotky.

Výše uvedené riziko může být vhodně eliminováno, neboť se v tomto případě jedná o možnost nikoliv povinnost, kterou může a nemusí účetní jednotka využít a je tedy na rozhodnutí účetní jednotky (případně jejích členů), zda bude tuto možnost danou zákonem využívat.

## 6.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 6.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 6: Vyhodnocení variant**

| Var. | Administrativní zátěž | Náklady implementace | Míra transparentnosti |
|---|---|---|---|
| **V0** | 2 | 1 | 1 |
| **V1** | 1 | 1 | 1 |

## 6.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny je varianta 1.

Důvodem této změny je fakt, že veřejný zájem na povinném účetnictví malých neziskových subjektů je malý. Z důvodů nízkého významu těchto subjektů v korporátním zdanění není tímto ohroženo ani daňové inkaso. V současném stavu je kvalita vedení účetnictví těchto subjektů taktéž velmi nízká. Nicméně úprava, jak je uvedeno výše, bude i nadále vedení účetnictví umožňovat na dobrovolné bázi (např. na základě požadavku členů, případně obchodních partnerů, poskytovatelů úvěrů, na základě podmínek dotačních titulů atd.). Případné nevedení účetnictví je pak založeno na „opt-out“ bázi – tj. uvedením tohoto faktu do příslušného zakládacího dokumentu.

## 6.15. 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 ústředním orgánem 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.

## 6.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován v rámci pracovní skupiny při Ministerstvu financí ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny bylo jak provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy, tak i konzultace v rámci příprav nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí jsou v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory a akademická sféra.

**Reference pro tuto kapitolu**

Český statistický úřad, 2025. Časové řady Satelitního účtu neziskových institucí. SUNI0214b Časové řady počtu NI v sektoru NISD podle právní formy (od roku 2014). Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.satelit_cas.

## 6.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Účetnictví, oceňování a související odborné profese

email: nul@mfcr.cz

# 7. Zrušení možnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

## 7.1. Důvod předložení a cíle

Současné vedení účetnictví upravuje tzv. účetnictví vedené ve zjednodušeném rozsahu. To je určitým nesystematickým opatřením. Přitom principiálně oba „systémy“ vycházejí ze stejných předpokladů.

## 7.2. Definice problému

Z hlediska celého systému zákona pak účetnictví ve zjednodušeném rozsahu neposkytuje účetní jednotce komfort v takové míře jako jiné instituty zákona, navíc výsledek tohoto způsobu účtování dává méně komfortní výsledky než standardní způsob účtování. Existence tohoto systému (vedle standardního režimu, hotovostnímu režimu a možnosti neúčtovat vůbec) pak vede ke zvýšení míry entropie celé regulace účetnictví, což v pohledu na všechny účetní jednotky snižuje míru jejich porovnatelnosti.

## 7.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí právní předpisy.

Ve zjednodušeném rozsahu mohou účetnictví vést příspěvkové organizace, pokud tak rozhodl jejich zřizovatel, a dále mikro a malé účetní jednotky, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem; jedná se např. o spolky nebo pobočné spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve, náboženské společnosti, honební společenstva, obecně prospěšnou společnost, nadační fond, ústav, společenství vlastníků jednotek, bytové družstvo nebo sociální družstvo.

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

## 7.4. Identifikace dotčených subjektů

Podle stávající právní úpravy jsou dotčené subjekty:

- příspěvkové organizace,
- vyjmenované mikro a malé účetní jednotky, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem (např. spolky nebo pobočné spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve, náboženské společnosti, honební společenstva, obecně prospěšné společnosti, nadační fondy, ústavy, společenství vlastníků jednotek, bytová družstva nebo sociální družstva).

Dalšími dotčenými subjekty mohou být i subjekty nikoliv z pohledu pouze toho, zda jsou účetními jednotkami, ale jakožto uživatele účetních výkazů. Subjekty využívající a spoléhající na informace uvedené v účetních závěrkách (dodavatelé, odběratelé, zadavatelé veřejných zakázek, věřitelé, ČSÚ, banky, resp. ostatní účetní jednotky a dále poskytované úvěrů, fyzické osoby, subjekty zabývající se ochranou životního prostředí, boji proti korupci a transparentnosti či dodržování lidských práv).

Za účelem kvantifikace účetních jednotek, které nyní vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, byl použit obdobný postup jako v podkap. 6.4. Z dat Českého statistického úřadu

(2025) bylo na základě právní formy zjištěno, že naprostá většina (více než 98 %) neziskových organizací právní formou vyhovuje možnosti vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Ovšem s přihlédnutím k druhé podmínce (kategorie ÚJ a povinný audit) je skutečný počet ÚJ, které tuto možnost v současnosti mají, opět menší.

## 7.5. Popis cílového stavu

V obecné rovině je cílem, aby regulace byla systémová a pokud možno v ní bylo co nejméně systémů a způsobů účtování. Vysoká míra entropie regulace totiž vede k tomu, že účetní jednotky jsou navzájem mezi sebou méně porovnatelné. Existence mnoha způsobů vykazování pak také směřuje k velkému zahuštění úpravy a její menší srozumitelnosti pro adresáty.

## 7.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Varianta 1 – Zrušení možnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

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

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

## 7.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Žádná z předložených variant není v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Z tohoto důvodu budou hodnoceny všechny navržené varianty.

## 7.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

- Administrativní zátěž
- Náklady implementace
- Míra transparentnosti
- Obecné zjednodušení regulace

## 7.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 7.10. Přínosy

Administrativní zátěž

Kritérium vyjadřuje míru změny, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Míra transparentnosti

Kritérium vyjadřuje míru změny transparentnosti dotčených účetních jednotek ve vztahu k uživatelům účetních informací.

Obecné zjednodušení regulace

Kritérium zohledňuje míru zjednodušení právní regulace.

## 7.11. Vyhodnocení variant

### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

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

Míra transparentnosti

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

Zjednodušení regulace

Zachováním stávajícího stavu nedochází ke zjednodušení regulace.

### Varianta 1 – Zrušení možnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

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

Míra transparentnosti

U některých účetních jednotek dochází k vyšší míře transparentnosti, neboť se zajistí vykázání všech relevantních údajů, jež zajistí vyšší míru srovnatelnosti.

Zjednodušení regulace

Zachováním stávajícího stavu dochází k zásadnímu zjednodušení regulace.

## 7.12. Zhodnocení rizika

Rizika nebyla identifikována.

## 7.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 7.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 7: Vyhodnocení variant**

| Var. | Administrativní zátěž | Náklady implementace | Míra transparentnosti | Zjednodušení regulace |
|---|---|---|---|---|
| **V0** | 2 | 1 | 1 | 2 |
| **V1** | 1 | 1 | 1 | 1 |

## 7.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny je varianta 1, která nepředstavuje tak velké náklady na implementaci, a přesto přinese zvýšenou transparentnost dotčených účetních jednotek. Zvolená varianta je rovněž preferována napříč odbornou veřejností a byla zvolena na základě diskuzí v rámci pracovní skupiny.

## 7.15. 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 ústředním orgánem 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.

## 7.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován v rámci pracovní skupiny při Ministerstvu financí ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny bylo jak provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy, tak i konzultace v rámci příprav nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí jsou v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory a akademická sféra.

**Reference pro tuto kapitolu**

Český statistický úřad, 2025. Časové řady Satelitního účtu neziskových institucí. SUNI0214b Časové řady počtu NI v sektoru NISD podle právní formy (od roku 2014). Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.satelit_cas.

## 7.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Účetnictví, oceňování a související odborné profese

email: nul@mfcr.cz

# 8. Rozsah povinnosti konsolidovat

## 8.1. Důvod předložení a cíle

S ohledem na fakt, že v rámci povinnosti sestavit a zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku je současná právní úprava přísnější, než je minimální standard dle evropské úpravy, je vhodné zvážit, zda je rozsah této povinnosti vhodně nastaven.

## 8.2. Definice problému

Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou, a jejích dceřiných účetních jednotek jakožto činnosti jednoho hospodářského subjektu, a proto by měla být sestavena tak, aby finanční informace o všech společnostech zahrnutých do konsolidačního celku mohly posloužit uživatelům konsolidované účetní závěrky činit ekonomická rozhodnutí.

## 8.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

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

Současná právní úprava konsolidace se vztahuje pouze na obchodní společnosti.

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

- č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“),
- č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, a
- č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “vyhláška č. 502/2002 Sb.“).

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

Zákon o účetnictví stanoví:

a) povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku,

b) výjimky z této povinnosti,

c) ověření konsolidované účetní závěrky, a

d) její zveřejnění.

Prováděcí vyhlášky řeší:

a) strukturu a obsahové vymezení některých položek konsolidované účetní závěrky,

b) popis jednotlivých metod pro zahrnování účetních jednotek do konsolidované účetní závěrky.

Ne vždy je však dodržen požadavek, že základní pravidla a principy jsou zakotveny přímo v zákoně.

Konsolidovaná účetní závěrka může být sestavena buďto za použití

- ¶ českých právních předpisů v oblasti účetnictví, anebo
- ¶ mezinárodních účetních standardů (viz kap. 3).

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

Stávající právní úprava při stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku vychází při určování ovládané a ovládající osoby z definice dané zákonem o obchodních korporacích, což se jeví, při transpozici směrnic EU v oblasti konsolidace, jako problematické. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má tedy ovládající účetní jednotka (mateřská účetní jednotka), který má alespoň jednu ovládanou (dceřinou) účetní jednotku.

Dalším parametrem pro vznik povinnosti či výjimky z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku je velikost skupiny. Stávající zákon o účetnictví v souladu se směrnicí 2013/34/EU definuje malou, střední a velkou skupinu. Pro velikostní určení skupiny se v současné právní úpravě vychází z hodnot pro výši aktiv, ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců stanovených na konsolidovaném základě.

## 8.4. Identifikace dotčených subjektů

Střední konsolidační celky s výjimkou těch celků, které obsahují subjekt veřejného zájmu. Kvantifikace dotčených konsolidačních celků není spolehlivě proveditelná, neboť neexistuje žádný ucelený přehled konsolidujících účetních jednotek, a to navíc v rozdělení na jednotlivé kategorie; aproximace ve vazbě na počet středních účetních jednotek rovněž není vhodná, neboť lze odhadovat, že pouze menší část z nich má významné dceřiné účetní jednotky.

## 8.5. Popis cílového stavu

Cílem navrhované právní úpravy by měla být zejména ochrana zájmů v existujících obchodních společnostech. Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti mateřské účetní jednotky a jejích dceřiných účetních jednotek jakožto činnosti jednoho hospodářského subjektu, a proto by měla být sestavena tak, aby finanční informace o všech společnostech zahrnutých do konsolidačního celku mohly posloužit uživatelům konsolidované účetní závěrky činit ekonomická rozhodnutí.

## 8.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – zachování stávajícího stavu

Stávající právní úprava umožňuje výjimky z povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky, v souladu s § 22 odst. 1, malým skupinám účetních jednotek. Tato výjimka z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku je plně v souladu s ustanovením čl. 23 směrnice 2013/34/EU.

Varianta 1 – rozšíření výjimky z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku

Navržená varianta vymezuje, za jakých podmínek je mateřská účetní jednotka zproštěna povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku s ohledem na kategorii konsolidačního celku, jehož je součástí.

V této variantě je vymezena skupina konsolidačních celků, jejichž mateřské účetní jednotky jsou zproštěny povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Těmito celky jsou konsolidační celky, které jsou kategorizovány jako malé a střední. Stanovená výjimka se neaplikuje na konsolidační celky, které by se sice hodnotově kategorizovaly jako malé nebo střední, ale jejich součástí je subjekt veřejného zájmu. V takovém případě se totiž konsolidační celek vždy klasifikuje jako velký a výjimka na něj nedopadá. Navrhovaná varianta využívá možnosti osvobodit střední skupinu od povinností daných směrnicí 2013/34/EU.

## 8.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Žádná z předložených variant není v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Z tohoto důvodu budou hodnoceny všechny navržené varianty.

## 8.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

- Administrativní zátěž
- Náklady implementace
- Míra transparentnosti

## 8.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 8.10. Přínosy

Administrativní zátěž

Kritérium vyjadřuje míru změny, pokud jde o administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

Míra transparentnosti

Kritérium vyjadřuje míru změny transparentnosti dotčených účetních jednotek ve vztahu k uživatelům účetních informací.

## 8.11. Vyhodnocení variant

### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

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

Míra transparentnosti

Zachování stávajícího stavu nemá vliv na změnu transparentnosti dotčených účetních jednotek.

### Varianta 1 – Rozšíření výjimky z konsolidační povinnosti

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

Administrativní zátěž

Tato varianta předpokládá snížení administrativní zátěže na straně účetních jednotek dotčených povinností (resp. nepovinností) konsolidace.

Je však také nutno brát v potaz skutečnost, že konsolidovaná účetní závěrka poskytuje užitečné informace pro její uživatele (vedle investorů velmi často banky). Snížení administrativní zátěže účetním jednotkám na jedné straně v některých případech přináší zvýšení administrativní zátěže externím uživatelům na straně druhé. Požadované informace, které poskytuje konsolidovaná účetní závěrka, jsou pro externí uživatele jinými kanály (např. z individuálních účetních závěrek) jen velmi těžko získatelné.

Míra transparentnosti

Navrhovaná varianta představuje snížení transparentnosti především u středních skupin účetních jednotek, a to i vzhledem ke skutečnosti, že ČR je zemí dceřiných společností. V tomto případě dochází ke snížení standardu v poskytování informací.

## 8.12. Zhodnocení rizika

Konsolidovaná účetní závěrka poskytuje užitečné informace pro uživatele (vedle investorů velmi často banky). Pokles v míře transparentnosti středních skupin účetních jednotek by nemusel být dostatečně kompenzován poklesem jejich administrativní zátěže.

## 8.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 8.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 8: Vyhodnocení variant**

| Var. | Administrativní zátěž | Náklady implementace | Míra transparentnosti |
|---|---|---|---|
| **V0** | 2 | 1 | 2 |
| **V1** | 1 | 1 | 3 |

## 8.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny je varianta 0. Při současné existenci vyvážených výhod a nevýhod byl vzat do úvahy i fakt, že při zachování současného stavu dojde v podstatě k provázání hranice pro povinný audit s hranicí pro konsolidaci.

## 8.15. 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 ústředním orgánem 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.

## 8.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován v rámci pracovní skupiny při Ministerstvu financí ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny bylo jak provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy, tak i konzultace v rámci příprav nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí jsou v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory a akademická sféra.

## 8.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Účetnictví, oceňování a související odborné profese

email: nul@mfcr.cz

# 9. Postupy účtování pro účetní jednotky veřejného sektoru

## 9.1. Důvod předložení a cíle

České účetní standardy jsou pro účetní jednotky veřejného sektoru závazné, jako problém je však obecně vnímán proces jejich tvorby bez povinnosti připomínkového řízení a předložení Legislativní radě vlády apod. Záměrem navrhovaného řešení je odstranění možných s tím spojených pochybností a posílení právní závaznosti Českých účetních standardů.

## 9.2. Definice problému

Stávající „zmocnění“ pro Ministerstvo financí vydávat pro účely dosažení srovnatelnosti informací v účetních závěrkách vybraných účetních jednotek „závazné“ české účetní standardy je z pohledu legislativních pravidel vlády, resp. legislativních principů obecně značně problematické. Závaznost postupů účtování pro účetní jednotky veřejného sektoru je přitom velmi vítána všemi významnými uživateli dat z účetnictví těchto subjektů (např. Český statistický úřad, potažmo Eurostat, Česká národní banka, potažmo ECB), ale také očekávána ze strany samotných dotčených účetních jednotek coby jednoznačné vodítko. Ministerstvo financí to proto dlouhodobě ctí a oběma pólům se snaží svojí metodickou činností vyhovět, vč. určitého připomínkového řízení, které před vydáním všech dosavadních českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky vždy realizovalo. Při jakékoliv formě kontroly či přezkoumávání účetních závěrek těchto subjektů se však vyskytuje určitá nejistota ohledně formálního uchopení českých účetních standardů, které jsou sice „závazné“, avšak nikoliv jako právní předpis.

## 9.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 až 710.

## 9.4. Identifikace dotčených subjektů

Účetní jednotky veřejného sektoru:

- Organizační složky státu
- Státní fondy
- Územní samosprávné celky
- Dobrovolné svazky obcí
- Příspěvkové organizace

S ohledem na celkový počet účetních jednotek veřejného sektoru se přitom jedná o zhruba 17,9 tis. dotčených účetních jednotek.

## 9.5. Popis cílového stavu

Cílem dané úpravy je legislativně zcela „čisté“ řešení této problematiky. Cílového stavu bude dosaženo porovnáním stávajícího stavu, kdy České účetní standardy pro veřejný sektor jsou závazné a jsou plně v gesci Ministerstva financí (bez povinnosti jakéhokoliv připomínkového řízení či následného „schválení“ např. Legislativní radou vlády atp.), s potenciálním stavem, který by mohl vést k zamezení pochybností např. při ověřování informací z účetních závěrek

účetních jednotek veřejného sektoru a současně by mohly zajistit potřebnou a požadovanou míru srovnatelnosti a kvality dat pro jejich externí uživatele.

## 9.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Varianta 1 – Postupy účtování součástí závazné prováděcí vyhlášky

Tato varianta povede k jednoznačnému zvýšení právní jistoty účetních jednotek veřejného sektoru při implementaci postupů účtování.

Varianta 2 – Postupy účtování jako metodické doporučení

Tato varianta počítá s tím, že postupy účtování by byly zveřejňovány na webu Ministerstva financí prostřednictvím metodických doporučení.

## 9.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Varianty 1 a 2 nejsou v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. V případě varianty 0 to není jednoznačné, jde o hraniční variantu, pro komplexnost hodnocení přesto budou hodnoceny všechny navržené varianty.

## 9.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle těchto kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant:

- Právní jistota dotčených subjektů
- Náklady implementace

## 9.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 9.10. Přínosy

Právní jistota dotčených subjektů

Kritérium vyjadřuje zvýšení právní jistoty účetních jednotek veřejného sektoru jakožto účetních jednotek, ale také orgánů veřejné moci provádějící v oblasti účetnictví těchto organizací kontrolu.

## 9.11. Vyhodnocení variant

### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

V menší míře lze očekávat nutnost úprav vnitřních směrnic dotčených účetních jednotek ve vazbě na nová obecná ustanovení zákona bez „doprovodných“ prováděcích pravidel.

Právní jistota dotčených subjektů

Varianta s sebou nenese žádný přínos.

### Varianta 1 – Postupy účtování součástí závazné prováděcí vyhlášky

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace, ze strany dotčených účetních jednotek lze očekávat stejné vnímání závaznosti příslušných pravidel.

Právní jistota dotčených subjektů

Dochází k jednoznačnému zvýšení právní jistoty účetních jednotek veřejného sektoru při implementaci postupů účtování, které přispívá srovnatelnosti a kvalitě dat z účetnictví pro jejich externí uživatele.

### Varianta 2 – Postupy účtování jako metodické doporučení

Náklady implementace

V menší míře lze očekávat nutnost úprav vnitřních směrnic dotčených účetních jednotek. Nezavádí však jednoznačné zvýšení právní jistoty.

Právní jistota dotčených subjektů

Varianta s sebou nenese žádný přínos.

## 9.12. Zhodnocení rizika

V případě nečinnosti bude pokračovat stávající právní nejistota na všech dotčených stranách. V souvislosti s doplněním některých obecných koncepčních definičních ustanovení do návrhu nového zákona se navíc tato nejistota může ještě zvýšit.

## 9.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 9.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 9: Vyhodnocení variant**

| Var. | Právní jistota dotčených subjektů | Náklady implementace |
|---|---|---|
| **V0** | 3 | 3 |
| **V1** | 1 | 1 |
| **V2** | 2 | 2 |

## 9.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny do zákona o účetnictví je varianta 1, která je nejvýhodnější jak z pohledu nákladů implementace, tak z pohledu zvýšení právní jistoty na všech stranách.

## 9.15. Vynucování

Ministerstvo financí předloží prováděcí vyhlášku, která kromě pravidel použití účetních metod a obsahových vymezení položek účetní závěrky obsáhne také postupy účtování v potřebných oblastech (pokrývající dnešní úpravu českými účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky).

## 9.16. Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna věcně příslušnými útvary Ministerstva financí.

## 9.17. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován se zástupci Českého statistického úřadu za stranu uživatelů dat a se zástupci metodických center účetnictví státu (hlavní účetní odborníci správců kapitol a krajů) za stranu dotčených účetních jednotek.

## 9.18. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Výkaznictví státu

email: nul@mfcr.cz

# 10.Možnost převodu práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru

## 10.1. Důvod předložení a cíle

Současná úprava tzv. „outsourcingu účetnictví“ vyžaduje dostatečnou odbornost účetní jednotky, která odpovídá za své účetnictví i v případě zpracování účetnictví jiným subjektem na základě občanskoprávního vztahu. Možnost převedení práv a povinností v oblasti účetnictví včetně odpovědnosti by zejména malým účetním jednotkám veřejného sektoru, kterých je naprostá většina, umožnila věnovat pozornost zásadním úkolům, které jsou předmětem jejich činnosti. Převzetí účetnictví v rámci veřejnoprávní korporace (ve smyslu skupiny organizací) by mělo rovněž zamezit odtoku finančních prostředků z veřejných rozpočtů a možnému úniku případných citlivých informací mimo veřejný sektor.

## 10.2. Definice problému

Stávající zákon o účetnictví umožňuje pověření jiné osoby plněním práv a povinností zastoupené účetní jednotky v oblasti účetnictví na základě občanskoprávního vztahu, aniž by se však zastoupená účetní jednotka zbavila odpovědnosti za kvalitu a odbornost zpracování účetnictví, tj. své zákonné povinnosti. To pro veřejný sektor znamená vysokou náročnost na odbornost kladenou na každou jednu účetní jednotku, včetně velmi malých. Za ty lze přitom považovat drtivou většinu územních příspěvkových organizací (příspěvkových organizací zřizovaných obcemi nebo kraji), většinu obcí, dobrovolných svazků obcí a také některé organizační složky státu a státní příspěvkové organizace. Dosavadní „outsourcing“ účetní služby se sice běžně využívá i v praxi těchto velmi malých účetních jednotek veřejného sektoru, jeho praktické uchopení nevede vždy k potřebné kvalitě v účetních závěrkách těchto organizací, odpovědnost za ně spočívá výhradně na úrovni smluvního ujednání v soukromoprávní smlouvě (tzv. service level agreement) a znamená odtok peněžních prostředků mimo veřejnoprávní korporaci. Může také být vnímán jako nedůvěryhodné řešení vzhledem k zpřístupnění řady citlivých účetních záznamů osobám mimo veřejnoprávní korporaci.

## 10.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

## 10.4. Identifikace dotčených subjektů

Účetní jednotky veřejného sektoru:

- Organizační složky státu
- Územní samosprávné celky
- Dobrovolné svazky obcí
- Příspěvkové organizace.

Z hlediska počtu dotčených účetních jednotek by se přitom jednat o podstatnou část z celkového počtu přibližně 17,9 tis. účetních jednotek veřejného sektoru, neboť, jak již bylo zmíněno výše, je malých účetních jednotek veřejného sektoru naprostá většina.

## 10.5. Popis cílového stavu

Cílem dané úpravy je umožnit efektivnější výkon účetní služby (povinností vyžadovaných navrhovaných zákonem) menším a velmi malým účetním jednotkám veřejného sektoru

a snížení personální i materiální zátěže, kdy výkon účetnictví bude zajišťován v rámci veřejnoprávní korporace (ve smyslu skupiny organizací).

## 10.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Varianta 1 – Umožnit převod práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru

Tato varianta umožňuje zefektivnění služeb a práv a povinností při vedení účetnictví s cílem pomoci především malým účetním jednotkám veřejného sektoru. Při správném uchopení může tato varianta být velkým benefitem pro zúčastněné subjekty, který zefektivní jednotlivé agendy a může být racionalizací jednotlivých procesů probíhajících v rámci veřejnoprávní korporace.

## 10.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Varianty nejsou v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Proto budou hodnoceny všechny.

## 10.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle těchto kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant:

- Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby
- Náklady implementace

## 10.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 10.10. Přínosy

Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby

Kritérium vyjadřuje všeobecnou aplikační praxí mnoha posledních let deklarované a změřené výhody vyplývající z centralizace společných služeb v rámci obchodních, ale také veřejnoprávních korporací, zdůrazněné ponecháním plné moci i odpovědnosti za kvalitu výkonu účetní služby uvnitř takové korporace, a to na základě dvoustranné písemné dohody dotčených stran s možností posouzení míry této výhody jimi samotnými.

## 10.11. Vyhodnocení variant

## Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Lze očekávat zvyšující se náklady na zajišťování alespoň bazální kvality vedení účetnictví a účetního výkaznictví, především personální, ale také softwarové, které by jinak vedly k čím dál vyšší míře klasického outsourcingu účetní služby mimo veřejnoprávní korporaci se spíše zvyšujícími se náklady.

Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby

Tohoto benefitu v této variantě nebude dosahováno.

### Varianta 1 – Umožnit převod práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru

Jelikož se zde jedná o zákonné umožnění převést práva a povinnosti, nikoliv legislativní povinnost, budou vždy moci případné dotčené organizace zvážit své náklady a přínosy případné realizace tohoto režimu. Samotná dotčená ustanovení návrhu zákona proto přímo náklady ani přínosy nevyvolávají. Níže uvedený výčet nákladů a přínosů je tedy de facto podmíněn rozhodnutím příslušných účetních jednotek veřejného sektoru o účelnosti a efektivnosti celého tohoto režimu v jejich konkrétním případě, přičemž právě tyto náklady a přínosy by byly předmětem takovéto úvahy o účelnosti a efektivnosti u kompetentních odpovědných osob v těchto účetních jednotkách.

Náklady implementace

Lze očekávat zvyšující se náklady na zajišťování alespoň bazální kvality vedení účetnictví a účetního výkaznictví, především personální, ale také softwarové, které však při nasdílení, resp. rozdělení na jednotlivé účetní jednotky mohou být nižší. Zvýšení nákladů, které však bude převážně jednorázové, bude znamenat implementaci této varianty jakožto změnového projektu v rámci veřejnoprávní korporace.

Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby

Jednoznačný a výrazný benefit ve smyslu obecně známých výhod centralizace společných agend (profesionalizace, vyšší kvalita služby, úspory z rozsahu, dosažení na sofistikovanější softwarové nástroje, personální zastupitelnost), doplněný o výhodu nevyvádění peněžních prostředků a interních informací z veřejnoprávní korporace ven.

## 10.12. Zhodnocení rizika

V případě nečinnosti bude nadále narůstat již existující významný problém nedostatku dostatečně odborného personálu u menších a velmi malých organizací ve veřejném sektoru s dopadem na kvalitu dat v účetních závěrkách účetních jednotek veřejného sektoru, tj. na všechny jejich externí uživatele, včetně orgánů EU.

## 10.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 10.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 10: Vyhodnocení variant**

| Var. | Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby | Náklady implementace |
|---|---|---|
| **V0** | 2 | 1 |
| **V1** | 1 | 1 |

## 10.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny do zákona o účetnictví je varianta 1. Její náklady lze považovat za zhruba srovnatelné s náklady varianty 0, avšak její výhody jednoznačně převažují. To je podtrženo tím, že navrhovaná úprava nechává na posouzení samotné účetní jednotky, do jaké míry u ní výhody nad náklady převáží, podle jejích aktuálních podmínek, neboť stanovuje pouze možnost, nikoliv povinnost.

## 10.15. Vynucování

Ministerstvo financí předloží prováděcí vyhlášku, která upraví povinný rozsah a formát informací a účetních dokumentů předávaných mezi smluvními stranami a technické podmínky pro toto předávání, stejně jako bližší podmínky, formáty a pravidla předávání veřejnoprávních smluv nebo zápisů o převzetí účetnictví, jejichž prostřednictvím bude tato možnost (výhradně) realizována, do centrálního systému účetních informací státu, a to v úzké spolupráci s dotčenými účetními jednotkami, především významnými zřizovateli příspěvkových organizací či správci kapitol státního rozpočtu.

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna věcně příslušnými útvary Ministerstva financí.

## 10.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován se zástupci Českého statistického úřadu za stranu uživatelů dat a s vedoucími ekonomických útvarů krajů, kterých by se tato možnost, byla-li by realizována v příslušné organizaci, významně dotýkala.

## 10.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Výkaznictví státu

email: nul@mfcr.cz

# 11. Povinná technická forma účetních dokumentů pro účetní jednotky veřejného sektoru

## 11.1. Důvod předložení a cíle

Účetní jednotky veřejného sektoru používají technickou formu účetní dokumentace do určité míry již v současné době, nikoliv však v rozsahu, který bude požadován od 1. 1. 2026. Potřeba sladění technické formy účetní dokumentace ve veřejném sektoru s „digitalizačními“ předpisy je nezpochybnitelná, je však nutné zajištění dostatečného prostoru pro realizaci tohoto úkolu, a to zejména u menších účetních jednotek veřejného sektoru. Pro účetní jednotky veřejného sektoru se tedy navrhuje odložení lhůty pro vytvoření ucelené soustavy účetních záznamů v elektronické podobě s účinností od 1. 1. 2027.

## 11.2. Definice problému

Při vedení účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru se vyhotovují účetní dokumenty výhradně v technické formě, a to s odloženou účinností od 1. 1. 2027.

K 1. 1. 2027 nabude účinnosti množství zákonů aktuálně již platných, vyžadujících fakticky komplexní digitalizaci od orgánů veřejné správy. I když v něm jde formálně o digitalizaci úkonů těchto orgánů, je jeho součástí také povinná plně digitální archivace a spisová služba u všech dotčených subjektů, tj. u velké většiny účetních jednotek veřejného sektoru. Zejména po této linii nastává významný průnik s účetní dokumentací těchto subjektů. Jinými slovy je z praktického pohledu agenda výslovně zmíněná těmito „digitalizačními“ předpisy neoddělitelná od účetní dokumentace. Pokud by tudíž nedošlo ke sladění technické formy účetní dokumentace (znamenající její digitální formu) s těmito „digitalizačními“ předpisy, a to se stejnou účinností, uvrhlo by to pravděpodobně všechny úřady státní správy i místních samospráv v zásadní právní nejistotu. Totéž by se téměř jistě dotklo i velké části příspěvkových organizací, zejm. základních a středních škol, v případě mateřských škol a dobrovolných svazků obcí je to pravděpodobné. Povinnost výhradně technické formy účetních záznamů je proto stanovena pro všechny účetní jednotky veřejného sektoru, aby této legislativní nejednoznačnosti bylo zabráněno, a to s dostatečnou legisvakanční dobou.

## 11.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech,
- zákon č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci,
- zákon č. 12/2020 Sb., o právu na digitální služby.

## 11.4. Identifikace dotčených subjektů

Účetní jednotky veřejného sektoru:

- Organizační složky státu
- Státní fondy
- Územní samosprávné celky
- Dobrovolné svazky obcí

- Příspěvkové organizace.

S ohledem na celkový počet účetních jednotek veřejného sektoru se přitom jedná o zhruba 17,9 tis. dotčených účetních jednotek.

## 11.5. Popis cílového stavu

Cílem dané úpravy je harmonizace legislativních povinností v oblasti digitalizace pro účetní jednotky veřejného sektoru.

## 11.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Tato varianta je ze střednědobého, natož z dlouhodobého pohledu neudržitelná.

Varianta 1 – Možnost výhradně technické formy účetních dokumentů

Varianta 1 umožňuje účetním jednotkám veřejného sektoru rozhodnout se, zda chtějí vést účetnictví v digitální podobě. Jedná se však o dočasné / přechodné řešení.

Varianta 2 – Povinnost výhradně technické formy účetních dokumentů

Tato varianta zavádí povinnost vést účetnictví v digitální podobě. Uložení této povinnosti úzce koreluje se snahou digitalizovat veškeré procesy spojené s činností veřejné správy.

## 11.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Varianty nejsou v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie. Proto budou hodnoceny všechny.

## 11.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle těchto kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant:

- Náklady implementace
- Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby
- Transparentnost vedení účetnictví
- Harmonizace s jinými, již platnými právními předpisy

## 11.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

## 11.10. Přínosy

Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby

Kritérium zohledňuje obecně dobře známé a popsané výhody digitalizace činností jakékoliv organizace, s důrazem na organizace veřejného sektoru, kterými jsou zejména:

I. S vyšší mírou:

- Snížení transakčních nákladů
- Snížení nákladů na fyzickou infrastrukturu (šanony, skříně, místnosti)
- Snížení spotřeby papíru a tím snížení uhlíkové stopy

- ¶ Vytvoření podmínek pro efektivní distanční externí kontrolu (kdykoliv, bez nutnosti asistence kontrolovaného subjektu, s auditní stopou o provádění kontroly)
- ¶ Efektivnější práce s aktivní (nearchivovanou) dokumentací a její vytěžování

II. S nižší mírou:

- ¶ Časová úspora při práci s archivovanými dokumenty a zefektivnění jejich vytěžování
- ¶ Vytvoření podmínek pro Robotic Process Automation (RPA) a umělou inteligenci (AI)
- ¶ Zlepšení podmínek pro automatizované aktivní vnitřní kontrolní a ujišťovací mechanismy
- ¶ Snížení rizika nevratné ztráty, poškození nebo znehodnocení dokumentace např. živelnou katastrofou

Transparentnost vedení účetnictví

Veřejný zájem na transparentnosti vedení účetnictví je v případě účetních jednotek veřejného sektoru zcela zjevný. Dosažení potřebné (veřejností očekávané) míry transparentnosti v této oblasti lze považovat za významně levnější, je-li k dispozici účetní dokumentace plně digitální, proto je toto kritérium použito samostatně.

Harmonizace s jinými, již platnými právními předpisy

Implementovat povinnosti stanovené jinými právními předpisy by samo o sobě kritériem pro toto hodnocení nebylo, zde je však postaveno jako přínos ve smyslu, do jaké míry a u jakého počtu dotčených organizací která z hodnocených variant napomáhá dosažení souladu s těmito předpisy. Jinými slovy, jak velké synergie (z pohledu legislativy obecně) je kterou z hodnocených variant dosahováno.

## 11.11. Vyhodnocení variant

### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

Byť ne všechny, tak přinejmenším významná část nákladů by u většiny dotčených organizací beztak vznikla kvůli nutnosti přizpůsobení se jiným již platným právním předpisům v oblasti digitalizace.

Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby

Tento přínos v této variantě není vůbec realizován.

Transparentnost vedení účetnictví

Tento přínos v této variantě není vůbec realizován.

Harmonizace s jinými, již platnými právními předpisy

Tento přínos v této variantě je realizován pouze v míře prolínání s jinými platnými „digitalizačními“ právními předpisy, a to ještě jenom částečně – jejich neharmonizovaná implementace může být komplikací pro vedení účetnictví.

### Varianta 1 – Možnost výhradně technické formy účetních dokumentů

Náklady implementace

Významná část nákladů by u většiny dotčených organizací beztak vznikla kvůli nutnosti přizpůsobení se jiným již platným právním předpisům v oblasti digitalizace. Pouhá dobrovolná možnost využívání technické formy účetních dokumentů by tudíž mohla být zcela irelevantní a prakticky nepoužitelná, v souvislosti s budoucími vynaloženými náklady implementace

„digitalizačních“ předpisů je možné tyto vynaložené náklady považovat za fixní vyhnutelné náklady. Tedy vyhnout se jim může organizace ve spíše hypotetické situaci, kdy by určité agendy zcela přestala vykonávat, což by bylo v rozporu s primárním účelem jejich existence, pravděpodobně žádnou z realizovaných veřejných služeb účetních jednotek veřejného sektoru nelze považovat za zcela zbytnou.

Z důvodu realizace úspor z rozsahu na straně potenciálních dodavatelů informačních systémů zajišťujících naplnění „digitalizačních“ povinností může být efektivnější pokrytí rovnou všech souvisejících agend, včetně vedení účetnictví. Naopak jejich oddělené pořizování v průběhu několika let, umožněné dobrovolnou aplikací výhradně technické formy účetních dokumentů, se může prodražit.

Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby

Tento přínos v této variantě je realizován pouze částečně – pouze u subjektů, které se tak samy rozhodnou.

Transparentnost vedení účetnictví

Tento přínos v této variantě je realizován pouze částečně – pouze u subjektů, které se tak samy rozhodnou.

Harmonizace s jinými, již platnými právními předpisy

Tento přínos v této variantě je realizován pouze částečně – pouze u subjektů, které se tak samy rozhodnou.

## Varianta 2 – Povinnost výhradně technické formy účetních dokumentů

Náklady implementace

Významná část nákladů by u většiny dotčených organizací beztak vznikla kvůli nutnosti přizpůsobení se jiným již platným právním předpisům v oblasti digitalizace. Pouhá dobrovolná možnost využívání technické formy účetních dokumentů by tudíž mohla být zcela irelevantní a prakticky nepoužitelná, v souvislosti s budoucími vynaloženými náklady implementace „digitalizačních“ předpisů je možné tyto vynaložené náklady považovat za fixní vyhnutelné náklady. Tedy vyhnout se jim může organizace ve spíše hypotetické situaci, kdy by určité agendy zcela přestala vykonávat, což by bylo v rozporu s primárním účelem jejich existence, pravděpodobně žádnou z realizovaných veřejných služeb účetních jednotek veřejného sektoru nelze považovat za zcela zbytnou.

Z důvodu realizace úspor z rozsahu na straně potenciálních dodavatelů informačních systémů zajišťujících naplnění „digitalizačních“ povinností může být efektivnější pokrytí rovnou všech souvisejících agend, včetně vedení účetnictví. Naopak jejich oddělené pořizování v průběhu několika let, umožněné dobrovolnou aplikací výhradně technické formy účetních dokumentů, se může prodražit.

Relativně vyšší náklady na implementaci a harmonizaci s jinými „digitalizačními“ právními předpisy realizované v rámci legisvakanční doby se mohou během následujících let kompenzovat s dodatečnými náklady vyvolanými rozhodnutím účetní jednotky digitalizovat účetní službu (účetní dokumenty) později a za méně výhodných podmínek, bez možnosti využití úspor z rozsahu u potenciálních dodavatelů informačních systémů. Pro zvýšení možnosti dosažení takových podmínek je navrhována relativně delší legisvakanční doba. Nákladový dopad varianty 1 a varianty 2 se v tomto kontextu jeví jako srovnatelný.

Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby

Plná možnost využití tohoto přínosu – u všech subjektů dotčených navrhovanou povinností.

Transparentnost vedení účetnictví

Plná možnost využití tohoto přínosu – u všech subjektů dotčených navrhovanou povinností.

Harmonizace s jinými, již platnými právními předpisy

Plná možnost využití tohoto přínosu – u všech subjektů dotčených navrhovanou povinností.

## 11.12. Zhodnocení rizika

V případě nečinnosti vznikne zásadní legislativní nejistota při běžných činnostech velké většiny účetních jednotek veřejného sektoru (nelze vyloučit, že u všech z nich) souvisejících s vedením účetnictví. Tyto dvě domény přitom v praxi převážně splývají do jediné skupiny procesů vykonávaných běžně týmiž pracovníky, převážně v menších a velmi malých organizacích. Riziko legislativní nejistoty (pravděpodobnost dopadů nejednoznačné legislativy) lze proto považovat za o to vyšší, čím menší je účetní jednotka veřejného sektoru.

## 11.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 11.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

**Tabulka 11: Vyhodnocení variant**

| Var. | Náklady implementace | Možnost efektivnějšího výkonu účetní služby | Transparentnost vedení účetnictví | Harmonizace s jinými, již platnými právními předpisy |
|---|---|---|---|---|
| **V0** | 1 | 3 | 3 | 3 |
| **V1** | 2 | 2 | 2 | 2 |
| **V2** | 2 | 1 | 1 | 1 |

## 11.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny do zákona o účetnictví je varianta 2, která představuje náklady na implementaci srovnatelné s variantou 1 a zajišťuje technické podmínky pro výkon všech povinných agend účetních jednotek veřejného sektoru.

## 11.15. Vynucování

Ministerstvo financí předloží prováděcí vyhlášku, která upraví bližší podmínky a náležitosti technické formy účetních dokumentů, zejm. s ohledem na zajištění jejich průkaznosti.

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna věcně příslušnými útvary Ministerstva financí.

## 11.16. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí neformálně konzultován s vedoucími ekonomických útvarů krajů a komunikován s odbornou veřejností v oblasti finančního řízení organizací veřejného sektoru v rámci odborné konference.

## 11.17. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Účetnictví, oceňování a související odborné profese

email: nul@mfcr.cz

# 12.Rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru

## 12.1. Důvod předložení a cíle

Směrnice Rady (EU) 2024/1265 ukládá povinnost členskému státu uplatňovat konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťovat spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů (čl. 12). Rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru o další jednotky znamená posilování administrativních zdrojů pro vládní finanční statistiku, což vede k zefektivňování státní statistické služby a ke zvyšování kvality statistických dat, a tedy i kredibility výstupů pro orgány EU a finanční trhy. Jednotný datový administrativní zdroj naopak umožní odstranit specifická statistická šetření.

## 12.2. Definice problému

Výčet vybraných účetních jednotek, vycházející z účetní reformy v r. 2010, se v průběhu let nijak nerozšiřoval a neodpovídá aktuálním požadavkům EU na vytvoření jednotného účetního systému, který by pokrýval sektor vládních institucí (viz směrnice Rady (EU) 2024/1265), a na konsistentní způsob sběru dat pro potřeby vládní finanční statistiky.

## 12.3. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění,
- vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), v platném znění,
- zákon č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí,
- 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,
- zákon č. 89/1995, o státní statistické službě.

## 12.4. Identifikace dotčených subjektů

Nově zařazené účetní jednotky veřejného sektoru:

- veřejné výzkumné instituce,
- veřejné vysoké školy,
- Český rozhlas,
- Česká televize,
- Vinařský fond,
- Garanční systém finančního trhu,
- Garanční fond obchodníků s cennými papíry a
- Rada pro veřejný dohled nad auditem.

Poslední dostupná data přitom naznačují dle rejstříku veřejných výzkumných institucí (MŠMT, 2025) a registru veřejných vysokých škol a uskutečňovaných studijních programů (MŠMT, 2022) počet zhruba 111 dotčených subjektů (z toho 79 veřejných výzkumných institucí a 26 veřejných vysokých škol).

## 12.5. Popis cílového stavu

Cílem dané úpravy je harmonizace legislativních povinností České republiky s požadavky směrnice Rady 2011/85/EU, čl. 3 odst. 1, ve znění směrnice Rady (EU) 2024/1265, na vytvoření jednotného účetního systému pro sektor vládních institucí založeného na akruální bázi s možností využití administrativních dat zejména pro vládní finanční statistiky, monitorování a řízení veřejných financí a účetní výkaznictví státu – pro potřeby plnění závazků České republiky vůči Evropské unii. Tato data je nutné shromažďovat ve stanovené struktuře a detailu tak, aby odpovídaly zásadě nestrannosti, spolehlivosti, relevantnosti a transparentnosti.

Kvalitní údaje jsou základem pro statistiku, hodnocení a predikce vládního deficitu a dluhu. Nutnost zajištění administrativních zdrojů dat pro účely monitorování a řízení veřejných financí vyplývá ze závěrů zahraničních misí z Evropské komise, Evropské centrální banky a Eurostatu. V případě pochybností o kvalitě dat poskytovaných Českou republikou hrozí, že Komise vyjádří výhrady. V rámci pravidelného hodnocení Komise (Eurostatu) je hodnocen soulad s účetními pravidly, úplnost, spolehlivost, včasnost a konzistence údajů oznámených členskými státy, včetně souvisejících účtů sektoru vládních institucí sestavených podle Evropského systému národních a regionálních účtů. Jedná se o splnění dlouhodobého požadavku Eurostatu, který odbourá specifická statistická zjišťování a nahradí je administrativními zdroji.

Evropská komise bude plnění transpozice a implementace systému veřejných účtů pravidelně hodnotit, jak jí ukládá citovaná směrnice.

## 12.6. Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Tato varianta nezohledňuje nové požadavky EU a neumožňuje plně provádět sběr akruálních údajů a informací i od subjektů, které jsou již nyní dotčeny požadavky vyplývajícími z novelizované směrnice Rady 2011/85/EU.

Varianta 1 – Dílčí rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru

Varianta 1 rozšiřuje výčet subjektů, jejichž účetní údaje budou využity k zajištění komplexního sběru účetních dat pro potřeby sestavení údajů o deficitu a dluhu vládních institucí, pro vykazování dalších povinností vůči státu i dalším mezinárodním uživatelům těchto informací a pro plnění požadavků výše uvedené směrnice. Jedná se zejména o veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce a další nepodnikatelské subjekty, které hospodaří s veřejnými prostředky. Tato varianta, byť jen dílčího rozšíření, zajišťuje, že systémy veřejných účtů převážně pokrývají v potřebném rozsahu všechny subsektory sektoru vládních institucí.

Varianta 2 – Rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru v plném rozsahu

Tato varianta rozšiřuje výčet účetních jednotek veřejného sektoru v plném rozsahu subjektů sektoru vládních institucí. Problémy by však způsoboval požadavek vedení účetnictví např. obchodních korporací podle požadavků platných pro veřejný sektor, kdy ekonomické podmínky těchto podnikatelských soukromoprávních subjektů vyžadují jiný přístup než např. účetních jednotek, jejichž náplní je služba veřejnosti. V řadě případů by šlo o nové zařazení subjektů s vlastním významným regulatorním rámcem v oblasti finančního výkaznictví, např. kótované obchodní korporace, subjekty s bankovní nebo pojišťovací licencí apod.

## 12.7. Soulad navrhovaných variant s právním řádem ČR a právem EU

Varianty 1 a 2 nejsou v rozporu s ústavním pořádkem, právními předpisy České republiky, nebo právem Evropské unie.

Varianta 0 není v souladu s požadavky Směrnice Rady (EU) 2024/1265.

## 12.8. Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle těchto kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant:

- Náklady implementace
- Administrativní zátěž
- Možnost komplexnějšího sběru dat
- Harmonizace s jinými právními předpisy

## 12.9. Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady dotčených účetních jednotek na implementaci případné změny.

Administrativní zátěž

Kritérium vyjadřuje míru změny, pokud jde o průběžnou administrativní zátěž dotčených účetních jednotek.

## 12.10. Přínosy

Možnost komplexnějšího sběru dat

Kritérium posuzuje míru zajištění dat pro potřeby sestavení údajů o deficitu a dluhu vládních institucí, plnění požadavků výše uvedené směrnice a pro vykazování dalších povinností vůči státu i dalším mezinárodním uživatelům těchto informací, včetně zajištění účetních údajů pro data potřebná ke kompilacím národních účtů na bázi Evropského systému národních a regionálních účtů.

Harmonizace s jinými právními předpisy

V důsledku rozšíření výčtu subjektů poskytujících účetní údaje pro potřeby státu a pro potřeby orgánů EU není nutné nadále shromažďovat vybrané údaje na základě samostatného předpisu, neboť tyto bude možné získat v rámci účetního výkaznictví prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu.

## 12.11. Vyhodnocení variant

## Varianta 0 – Zachování současného stavu

Náklady implementace

I v případě „nulové“ varianty by účetní jednotky veřejného sektoru byly nuceny vynaložit náklady související s implementací pravidel, která vyplývají z nové účetní legislativy.

Administrativní zátěž

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

Možnost komplexnějšího sběru dat

Tento přínos není v této variantě vůbec realizován. V případě zachování stávajícího stavu by nebylo využito možnosti získávat požadované relevantní informace z administrativních zdrojů dat, tzn. především z účetnictví, pro účely monitorování a řízení veřejných financí.

Harmonizace s jinými právními předpisy

Tento přínos není v této variantě vůbec realizován.

## Varianta 1 – Dílčí rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru

Náklady implementace

U subjektů dotčených rozšířením dle této varianty lze předpokládat jednorázové náklady na přizpůsobení se metodickým pravidlům účetních jednotek veřejného sektoru. Pokud by však tyto subjekty mezi účetní jednotky veřejného sektoru návrhem zákona zařazeny nebyly, zůstaly by převážně ve skupině neziskových organizací, což by také znamenalo významné jednorázové náklady, neboť metodická pravidla i pro neziskové organizace budou významně odlišná, jak již vyplývá z částí návrhu nového zákona relevantních pro neziskové organizace. Náklady organizací dotčených touto změnou by v obou případech byly v zásadě srovnatelné.

Naopak zařazení mezi účetní jednotky veřejného sektoru umožní těmto subjektům vyhnout se povinnostem vztahujícím se na účetní jednotky, které podléhají kategorizaci účetních jednotek.

Přínosem této varianty je i skutečnost, že všechny dotčené subjekty mají své informační systémy integrované na centrální systém účetních informací státu, čímž odpadá jak administrativní, tak i finanční náročnost v podobě úpravy software tak, aby dotčené subjekty mohly zasílat požadované výkazy.

Dalším identifikovaným nákladem je i nárůst agendy pro ministerstvo, a to mj. z důvodu zrušení statistického zjišťování u nově dotčených subjektů, které zajišťuje Český statistický úřad. Konkrétně se jedná o metodickou podporu, sběr dat, validaci dat a přípravu datových exportů pro uživatele.

Administrativní zátěž

Pro účetní jednotky nově zařazené mezi účetní jednotky veřejného sektoru dojde k určitému navýšení průběžné administrativní zátěže s ohledem na část nových výkazů, které budou v rámci toho zpracovávány na kvartální bázi. U většiny však současně dojde ke zrušení povinností předkládat měsíční či čtvrtletní hotovostní údaje o příjmech a výdajích podle zákona č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí. Administrativní zátěž bude také snížena tím, že současné specifické statistické šetření, jehož se uvedené účetní jednotky účastní, bude nahrazeno výkazy zasílanými do Centrálního systému účetních informací státu. Administrativní zátěž organizací dotčených touto změnou by v případě jejich zařazení mezi účetní jednotky veřejného sektoru byla v zásadě srovnatelná s administrativní zátěží v případě varianty 0.

Možnost komplexnějšího sběru dat

S ohledem na rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru dojde ke sběru akruálních údajů a informací potřebných k vytváření statistik na akruální bázi kompletním a konzistentním způsobem dle požadavků Směrnice Rady (EU) 2024/1265. Významným přínosem varianty 1 pak je, že uživatelé budou využívat data z centrálního systému účetních informací státu, která tak pro ně budou lépe dostupná a snadno ověřitelná, neboť budou podložena účetními záznamy. Tím se zvýší kvalita dat pro účely monitorování a řízení veřejných financí.

Je to též předpoklad pro snížení časové i finanční zátěže omezením dosavadního rozsahu statistického zjišťování u vybraných účetních jednotek, které se provádí na základě zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů a shromažďování dat na základě zákona č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí.

Přínosem této varianty je také zasílání jednoho druhu informací do jednoho informačního systému, namísto zasílání různých druhů informací do více informačních systémů.

Harmonizace s jinými právními předpisy

V důsledku rozšíření výčtu subjektů poskytujících účetní údaje pro potřeby účetního výkaznictví státu není nutné nadále řešit sběr vybraných údajů např. pro účely monitorování a řízení veřejných financí samostatným předpisem, neboť tyto lze získat v rámci účetního výkaznictví prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu. V případě přijetí této varianty lze zrušit příslušná ustanovení zákona č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí.

### Varianta 2 – Rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru v plném rozsahu

Náklady implementace

Část nákladů by u většiny dotčených účetních jednotek vznikla kvůli nutnosti přizpůsobení se novým požadavkům na vedení účetnictví a vykazování.

Pro účetní jednotky podnikatelského charakteru by se však jednalo o zcela radikální změnu vedení účetnictví i účetního výkaznictví, které by se muselo přizpůsobit pravidlům vedení účetnictví a účetního vykazování platným pro veřejný sektor.

Na rozdíl od varianty 1 by většina subjektů podnikatelského charakteru musela i nadále plnit řadu reportingových povinností z důvodu jejich oborové regulace a nelze tedy vyloučit v některých případech doslova zdvojení účetního systému, neboť datové požadavky jejich oborové regulace a datové požadavky na sektor vládních institucí nejsou podobné.

Nákladový dopad varianty 1 a varianty 2 je v tomto kontextu zcela nesrovnatelný, varianta 2 vyvolává výrazně vyšší náklady implementace.

Administrativní zátěž

Rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru v plném rozsahu bude znamenat výraznou průběžnou administrativní zátěž pro účetní jednotky podnikatelského charakteru, které budou muset přizpůsobit své účetnictví zcela novým pravidlům platným pro veřejný sektor, aniž by se jim významněji snížila zátěž oborového reportingu. Bude znamenat i výraznější administrativní zátěž na straně Ministerstva financí s ohledem na nutnou úpravu zpracování účetnictví státu.

Z hlediska průběžné administrativní zátěže tedy varianta 2 vyvolává významně vyšší náklady než varianta 1.

Možnost komplexnějšího sběru dat

S ohledem na plné rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru lze předpokládat účetní výkaznictví státu odpovídající komplexně požadavkům směrnic EU. V porovnání s variantou 1 jde však o přínos zanedbatelný, který bude snadné kompenzovat jinými způsoby sběru a zpracování dat.

Přínosy variant 1 a 2 lze tedy považovat za zhruba srovnatelné.

Harmonizace s jinými právními předpisy

Tento přínos je v této variantě srovnatelný s přínosem varianty 1.

## 12.12. Zhodnocení rizika

V případě nečinnosti (varianta 0) bude přetrvávat nedostatečný přístup k určitým fiskálním údajům a nedojde k naplnění článků 3, 4 a 12 Směrnice Rady (EU) 2024/1265. Sběr dat nebude dostatečně pokrývat požadované subsektory sektoru vládních institucí a informace potřebné

k vypracování akruálních výstupních údajů založených na metodice ESA 2010 bude nutno zajišťovat administrativně náročnějšími a nekonzistentními způsoby.

## 12.13. Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v podkap. 12.11. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3). Sečtením číslic vhodnosti u jednotlivých variant (nejnižší součet) se dospívá ke zjištění, u které varianty převažuje vhodnost řešení a která varianta je relativně nejvýhodnější.

**Tabulka 12: Vyhodnocení variant**

| Var. | Náklady implementace | Administrativní zátěž | Možnost komplexnějšího sběru dat | Harmonizace s jinými právními předpisy |
|---|---|---|---|---|
| **V0** | 1 | 1 | 3 | 3 |
| **V1** | 1 | 1 | 1 | 1 |
| **V2** | 3 | 3 | 1 | 1 |

## 12.14. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Z porovnání nákladů a přínosů jednotlivých variant vychází jako nejvýhodnější varianta 1, u níž všechna kritéria dosahují nejvyšší vhodnosti (součet 4), tedy nízké náklady implementace a nízká administrativní náročnost varianty a zároveň přínosy v oblasti komplexnějšího sběru administrativních dat pro vládní statistiky, účetní výkaznictví a monitorování a řízení veřejných financí státu v souladu s požadavky nařízení a směrnic EU.

U varianty 0 a u varianty 2 dosahují kritéria vhodnosti součtu 8. U varianty 0 z důvodů nedostatečných přínosů, u varianty 2 z důvodů významných nákladů neodpovídajících přínosům.

## 12.15. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Českým statistickým úřadem, jakožto garantem definice sektoru vládních institucí podle práva EU.

Současně bylo rozšíření účetních jednotek veřejného sektoru řešeno i jako jeden z úkolů, respektive výstupů z předchozích jednání jednotlivých komisí LRV.

**Reference pro tuto kapitolu**

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2022. Registr vysokých škol a uskutečňovaných studijních programů. Dostupné z: https://regvssp.msmt.cz/registrvssp/.

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2025. Rejstřík veřejných výzkumných institucí. Dostupné z: https://rvvi.msmt.cz/.

## 12.16. Kontakty na zpracovatele RIA

Ministerstvo financí České republiky,

Odbor Výkaznictví státu

email: nul@mfcr.cz

# Teze k prováděcí vyhlášce zákona o účetnictví pro podnikatele a neziskové účetní jednotky

## Část A. Předmět úpravy a působnost

1. V této části bude popsán vztah vyhlášky a zákona, tj. informace o tom, jaká zmocňovací ustanovení vyhláška provádí a na jaké účetní jednotky se vyhláška vztahuje (podnikatelské účetní jednotky, které nepoužívají IFRS a neziskové účetní jednotky)

## Část B. Účetní závěrka - obecně

### I. Podoba a uspořádání výkazů

1. Účetní jednotka je povinna dodržet strukturu účetních výkazů (rozvaha, výkaz výsledku hospodaření, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu) a uspořádání položek v nich uvedených dle přílohy této vyhlášky
2. Zvláštnosti výkazů neziskových účetních jednotek: Rozvaha: jiná struktura vlastního kapitálu (název pro VK: vlastní jmění), Výkaz výsledku hospodaření v jiném členění
3. Vymezení obsahu přílohy k účetním výkazům je uvedeno
   (a) V zákoně
   (b) U vymezení jednotlivých položek účetní závěrky a účetních metod
   (c) Ve zvláštní části této vyhlášky
4. Stejná pravidla pro zjednodušené výkaznictví dle velikosti účetní jednotky jako dosud (nároky na podrobnější členění rostou s velikostí účetní jednotky).

### II. Řádky

1. Ve výkazech se neuvádí číslování řádků uvedené ve vyhlášce (tj. neuvádí se legální reference)
2. V daném řádku se uvádí odkaz související bod/kapitolu přílohy
3. Nevyužité řádky se neuvádí
4. Lze doplnit řádek, jedná-li se o významnou položku
5. Součtové řádky se neuvádí, pokud daná kategorie obsahuje jen jednu položku

### III. Sloupce- srovnávací údaje a jejich úprava

1. Každý výkaz obsahuje dva sloupce číselných údajů: za běžné období a srovnávací údaje za minulé období. Rozvaha obsahuje pouze účetní hodnoty, nikoli jejich rozpad na hodnoty brutto a korekce.
2. Vyžaduje se úprava srovnávacích údajů, pokud dojde ke změně metody nebo opravě významné chyby minulých let. V takovém případě jsou srovnávací údaje v záhlaví sloupce označeny jako „upravené“.
3. V případech, kdy je srovnání zavádějící nebo prakticky neproveditelné (např. nestejně dlouhá účetní období), se srovnávací údaje neuvádí (může se týkat i jen některých výkazů)
4. Převzetí úpravy z interpretace NÚR č. I-30

### IV. Kompenzace prvků účetní závěrky na úrovni účetních výkazů

1. Kompenzací se rozumí netto vykázání různých prvků účetní závěrky ve výkazech. Kompenzace se odlišuje od zúčtování a zápočtu.
2. Z kompenzace nevyplývá, že se dané prvky účetní závěrky kompenzují i v účetním informačním systému; v takovém případě se jedná o „zúčtování“. Zúčtovat dané položky lze, pokud se kompenzují a je výslovně povoleno jejich zúčtování.
3. Zápočet není kompenzací; je právem definovanou transakcí, při které zanikají pohledávky a dluhy.

4. V případě kompenzace příloha obsahuje rozpis prvků účetní závěrky před jejich kompenzací.
5. Kompenzují se výnosy a náklady, jejichž primární příčinou není dosahovat předmětu/cíle činnosti účetní jednotky. U účetních jednotek, jejichž předmětem činnosti je prodej výrobků, zboží nebo služeb se může jednat např. o následující položky:
   (d) náklady a výnosy z prodeje dlouhodobých aktiv,
   (e) kurzové zisky a ztráty,
   (f) úrokové výnosy a náklady,
   (g) manka a přebytky,
   (h) náklady na škodu a nárok na její refundaci
   (i) přefakturace nákladů
6. Dále se kompenzují položky, o kterých to stanoví vyhláška v rámci popisu jednotlivých účetních metod. Mělo by se jednat o:
   (a) Dluhy (včetně odhadnutých) záloh na jejich uhrazení
   (b) dlužná na daň z příjmů a zálohy na její uhrazení
   (c) odložená daňová pohledávka a dluh za stanovených podmínek
   (d) slevy
   (e) Dobropisy
7. Slevy snižují výnosy a náklady přímo (zúčtovávají se), nejedná se o kompenzaci na úrovni účetního výkazu. Dobropisy se zúčtovávají, nejedná se o kompenzaci na úrovni účetního výkazu

### V. Mezitímní účetní závěrka

1. U pravidelně se opakujících účetních závěrek sestavovaných pro části účetního období se použije postup dle interpretace NÚR č. 31.
2. U jednorázové mezitímní závěrky se použije postup dle interpretace NÚR č. 31. Tato mezitímní účetní závěrka neobsahuje srovnávací údaje.

## Část C. Obecná ustanovení k oceňování

1. Přechodné vyloučení ocenění reálnou hodnotou do fondu z přecenění
   (a) Výnos nebo náklad z následného ocenění investičního aktiva reálnou hodnotou s výjimkou výnosu nebo nákladu, které odpovídají úroku nebo kurzovému rozdílu zahrnutým do změny reálné hodnoty, se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění.
   (b) Výnos nebo náklad z následného ocenění derivátu, který je účetní jednotkou určen v souladu s účetním předpisem k zajištění peněžních toků, reálnou hodnotou se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění. Tento výnos nebo náklad se vyjmou z fondu z přecenění v okamžiku, ve kterém
      i. zajišťovaná transakce ovlivní výsledek hospodaření za účetní období nebo
      ii. přestanou být plněny podmínky účetního předpisu pro určení derivátu k zajištění peněžních toků, nastane-li tento okamžik dříve.
2. Oceňování při změně kategorie účetní jednotky
   (a) Přestane-li účetní jednotka v důsledku změny kategorie účetní jednotky následně oceňovat aktiva nebo dluhy reálnou hodnotou, účetní hodnota těchto aktiv nebo dluhů se při této změně nemění.
   (b) Začne-li účetní jednotka v důsledku změny kategorie účetní jednotky pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku používat jeho jmenovitou hodnotu, účetní hodnota aktiv a dluhů a výše nákladů a výnosů, které byly dotčeny touto účetní metodou, se při změně kategorie účetní jednotky nemění. Obdobně postupuje účetní jednotka, která přestala používat Mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 Leasingy

přijatý přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím přijímání některých mezinárodních účetních standardů3).

(c) V případech neuvedených v odstavcích 1 a 2 se na změnu oceňování v důsledku změny kategorie účetní jednotky použijí ustanovení o změně metody.

3. Prvotní ocenění v konsolidované účetní závěrce
   (a) Jednotlivá aktiva a jednotlivé dluhy dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky se pro účely této účetní závěrky prvotně ocení reálnou hodnotou; to neplatí pro
      i. aktivum nebo dluh z odložené daně ,
      ii. goodwill.
   (b) Goodwillem při nabytí dceřiné účetní jednotky je kladný rozdíl mezi
      i. prvotní účetní hodnotou podílu v dceřiné účetní jednotce a
      ii. podílem účetní jednotky na rozdílu mezi
         - úhrnem reálných hodnot aktiv oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu aktiva z odložené daně a
         - úhrnem reálných hodnot dluhů oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu dluhu z odložené daně.
   (c) Goodwill při nabytí dceřiné účetní jednotky je pro účely konsolidované účetní závěrky stálým nehmotným aktivem .
   (d) Je-li rozdíl podle odstavce 2 záporný, je pro účely konsolidované účetní závěrky výnosem.
4. Prvotní ocenění v konsolidované účetní závěrce při transakci bez tržní podstaty
   (a) Je-li nabytí dceřiné účetní jednotky transakcí bez tržní podstaty, jednotlivá aktiva a jednotlivé dluhy dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky se pro účely této účetní závěrky prvotně ocení účetní hodnotou u dceřiné účetní jednotky a vlastní kapitál se upraví o rozdíl mezi
      i. prvotní účetní hodnotou podílu v dceřiné účetní jednotce a
      ii. podílem účetní jednotky na rozdílu mezi
         - úhrnem účetních hodnot jednotlivých aktiv dceřiné účetní jednotky a
         - úhrnem účetních hodnot jednotlivých dluhů dceřiné účetní jednotky.
   (b) Rozdíl podle odstavce 1 je výnosem nebo nákladem, které se trvale vylučují z výsledku hospodaření za účetní období; ustanovení o fondu z přecenění se nepoužije.

# Část D. Prvky účetní závěrky

## I. Stálá aktiva nehmotná

### Vymezení a způsobilost k vykázání

#### *Identifikovatelnost aktiv*

1. Nehmotné aktivum je způsobilé k vykázání, pokud splňuje obecné podmínky pro způsobilost aktiv v zákoně a je identifikovatelné. Podmínka identifikovatelnosti neplatí pro goodwill.
2. Aktivum je identifikovatelné pokud
   (a) je oddělitelné od účetní jednotky (lze ho např. prodat, pronajmout) nebo
   (b) vzniklo ze závazku nebo jiným způsobem na základě právního předpisu (např. licence, obchodní tajemství, patent).

#### *Vytvoření aktiv účetní jednotkou*

3. Pokud je nehmotné aktivum vytvořeno účetní jednotkou, je způsobilé k vykázání, pouze pokud se jedná o výsledek vývoje a jsou splněny následující podmínky:
   (a) Dokončení aktiva tak, aby mohlo být používáno nebo prodáno, je technicky proveditelné.

(b) Účetní jednotka plánuje dokončení nehmotného aktiva a jeho následné používání nebo prodej.
(c) Účetní jednotka je schopna užívání nebo prodeje nehmotného aktiva.
(d) Je zřejmé, jak bude nehmotné aktivum přinášet užitky (tj. existuje trh pro výstupy daného aktiva nebo pro aktivum samotné, nebo, má-li být aktivum použito pro vlastní potřebu, je zřejmá jeho ekonomická užitečnost)
(e) Účetní jednotka má k dispozici potřebné zdroje k dokončení vývoje aktiva a k jeho užívání nebo prodeji.
(f) Účetní jednotka je schopna spolehlivě určit pořizovací výdaje nehmotného aktiva.

4. Pro určení, zda nehmotné aktivum je vytvořeno účetní jednotkou, není podstatné, zda k tomu došlo za využití interních nebo externích zdrojů (např. vlastních zaměstnanců nebo dodavatele). Pro toto vytvoření je charakteristické, že nehmotné aktivum se začalo vytvářet na základě zadání účetní jednotky (interně nebo např. na základě smlouvy o dílo s třetí stranou). K vytváření nedochází, pokud účetní jednotka pořizuje aktivum již vytvořené někým jiným (typicky kupní nebo licenční smlouvou).
5. Vývojem je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb za účelem jejich komerční výroby nebo využití, a to do okamžiku zahájení této výroby nebo tohoto využití.
6. Za nehmotné aktivum vytvořené účetní jednotkou nelze uznat firmu, obchodní značku, názvy produktů, seznamy zákazníků a jim podobná aktiva.

*Zvláštní případy nehmotných aktiv*

7. Přírůstkové náklady na sjednání smlouvy se zákazníkem jsou nehmotným aktivem, pokud
   (a) lze očekávat, že tyto náklady budou pokryty budoucími výnosy z dané smlouvy a
   (b) užitky z této smlouvy poplynou účetní jednotce po dobu delší 12 měsíců.
8. Za přírůstkové náklady na sjednání smlouvy se považují náklady, které by bez uzavření dané smlouvy nevznikly, např. provize za zprostředkování uzavření smlouvy. Za přírůstkové náklady se nepovažují běžné prodejní a marketingové náklady jako např. mzdy zaměstnanců v obchodním oddělení.
9. Emisní povolenka určená k vlastnímu použití je nehmotným aktivem, které se neodpisuje.

*Nehmotná aktiva nezpůsobilá k vykázání*

10. Za nehmotné aktivum nelze uznat výsledky výzkumu, zřizovací náklady, náklady na přípravu provozu, náklady na školení, náklady na reklamu (vč. katalogů a obdobného elektronického obsahu), náklady na reorganizaci účetní jednotky.
11. Definice výzkumu a vývoje – viz IAS 38. Pozn.: Vymezení výzkumu a vývoje pro účely účetnictví je nezávislé na jiných definicích obsažených v právním řádu nebo jiných metodikách (např. Frascati).

## Pořizovací výdaj

12. Za pořizovací výdaje nehmotného aktiva vytvořeného účetní jednotkou lze uznat tyto výdaje tehdy, pokud k jejich uskutečnění došlo až po okamžiku splnění 6 podmínek pro způsobilost nehmotného aktiva vytvořeného účetní jednotkou k vykázání (viz podmínky pod písm. a – f výše). Pro tyto účely se vychází z ustanovení o (okamžiku) uskutečnění pořizovacího výdaje v zákoně.

## Dodatečné zhodnocení nehmotného aktiva

13. Na dodatečné zhodnocení nehmotného aktiva účetní jednotkou se obdobně použijí ustanovení o vytvoření nehmotného aktiva účetní jednotkou.
14. Nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností lze uznat za (jediné) samostatné aktivum, byť by se jednalo o dodatečné zhodnocení více stávajících aktiv.

## II. Stálá aktiva hmotná

### Vymezení

1. Náhradní díly
   (a) Náhradní díly jsou stálým hmotným aktivem, pokud slouží jako rezervní díly pro případ poruchy, aniž by bylo předem zřejmé, zda po dobu životnosti aktiva budou nebo nebudou využity.
   (b) Náhradní díly spotřebního charakteru, tj. které se obměňují v souladu s očekáváním, jsou zásobami.

### Pořizovací výdaj

2. Do prvotní účetní hodnoty aktiva se zahrnují pořizovací výdaje uskutečněné (úprava uskutečnění pořizovacího výdaje viz zákon) od okamžiku zahájení pořizování (určení tohoto okamžiku viz Interpretace NÚR č. 5.) do okamžiku způsobilosti aktiva k užívání (vymezení „způsobilosti aktiva k užívání“ viz zákon),
3. Vyvolané investice se zahrnují po pořizovacího výdaje (viz Interpretace NÚR č. 20 a také ZDP §29/1)
4. Za pořizovací výdaj lze uznat úroky z půjček na financování pořízení aktiva, a to jen ty úroky, které vzniknou v období od zahájení pořizování do okamžiku, kdy se aktivum stane způsobilým k užívání.
5. Hodnota výdaje na likvidaci aktiva se určí podle ustanovení pro ocenění rezervy na likvidaci. Dojde-li ke změně odhadu rezervy, o tuto změnu se změní prvotní účetní hodnota aktiva k okamžiku změny rezervy. V důsledku toho se upraví odpisový plán.
6. Příklady obvyklých pořizovacích výdajů (pokud vznikly v přímé souvislosti s pořizováním nebo vytvořením aktiva):
   (a) mzdy,
   (b) příprava stavebního pozemku,
   (c) doprava a zpracování,
   (d) montáž,
   (e) testování, zda je aktivum způsobilé k užívání,
   (f) poradenství.
7. Příklady, které nevedou ke vzniku pořizovacího výdaje:
   (a) výdaje na otevření nové továrny,
   (b) výdaje na promování nového produktu,
   (c) náklady na přesun činnosti/aktiva do nového místa nebo k novému zákazníkovi,
   (d) administrativní a obecné náklady,
   (e) počáteční ztráty z provozování aktiva,
   (f) výdaje na znovuuvedení aktiva do stavu způsobilého k užívání.
8. Případné výnosy z produkce vzniklé z použití aktiva před tím, než bylo uvedeno do stavu způsobilého k užívání, nesnižují pořizovací výdaje.

### Přeceňování stálých hmotných aktiv na reálnou hodnotu

9. Přeceněné aktivum se odpisuje z přeceněné hodnoty. Po každém přecenění se aktualizuje odpisový plán.
10. Z přecenění stálých hmotných aktiv ve vlastním kapitálu vzniká „fond z přecenění“. Tento fond je vázaný k přeceňovanému majetku, sdílí jeho osud a nelze ho tedy v souladu se ZOK rozdělit vlastníkům.
11. Fond z přecenění se zvyšuje/snižuje podle růstu/poklesu účetní hodnoty aktiva při jeho přecenění na reálnou hodnotu. Je-li potřeba přecenit směrem dolů v případě, kdy již nelze dále snižovat fond z přecenění, přecenění se účtuje výsledkově (jako náklad). Následné případné

zvýšení reálné hodnoty v takovém případě je pak výnosem, a to až do výše účetní hodnoty, kterou by aktivum mělo, kdyby nebylo přeceňováno. Další přecenění směrem nahoru vede opět ke vzniku fondu z přecenění.

12. Mimo pohyby fondu dané změnou reálné hodnoty lze tento fond zrušit/odúčtovat pouze při odpisování nebo vyřazení SHA. Za vyřazení se však nepovažuje jeho vklad, jde-li o vklad bez tržní podstaty – v takovém případě se fond začne vázat ke vzniklému podílu a bude rozpouštěn až při jeho prodeji; obdobně se postupuje při přeměně bez tržní podstaty. Fond lze snižovat při odpisování tak, že se fond snižuje o rozdíl mezi účtovaným odpisem a výší hypotetického odpisu, vypočteného tak, jako by k přeceňování stálého hmotné aktiva na reálnou hodnotu nedocházelo.
13. O zrušení/odúčtování fondu podle předchozího odstavce se upraví výsledek hospodaření minulých let (nikoli výsledek hospodaření ze běžné období).
14. Zvolí-li si jednotka model přeceňování stálých hmotných aktiv, nemůže z něj vystoupit, leda že by šlo o změnu metody. V takovém případě se vrací k původním historickým hodnotám, tj. po změně nelze navázat na přeceněné hodnoty.
15. Podrobnější postup viz také přeceňovací model dle IAS 16.

## III. Společná ustanovení pro nehmotná a hmotná stálá aktiva

### Odpisy stálých hmotných a nehmotných aktiv

#### *Obecná ustanovení*

1. Odpisováním se snižuje účetní hodnota aktiva.
2. Odpisy jsou nákladem, ledaže jsou zahrnuty do účetní hodnoty jiného aktiva např. při výrobě (viz pořizovací výdaje).
3. Účetní jednotka aktivum systematicky odpisuje po dobu jeho užitečné životnosti, jejíž odhad pravidelně aktualizuje.
4. Metoda odpisování zohledňuje způsob, jakým účetní jednotka spotřebovává ekonomické užitky představované aktivem.
5. Účetní hodnotu aktiva nelze odpisováním snížit pod zbytkovou hodnotu.
6. Není-li zbytková hodnota významná, lze ji zanedbat (tj. považuje se za 0).
7. Aktivum se počíná odpisovat od okamžiku, od kterého je způsobilé k užívání.
8. Odpisy nelze použít pro vyjádření následného znehodnocení aktiva.
9. Byla-li část účetní hodnoty aktiva snížena o následné znehodnocení, nelze toto znehodnocení zrušit z důvodu snížení účetní hodnoty odpisováním, tj. nelze ho zrušit a nahradit odpisem.
10. Je-li vyřazováno aktivum z důvodu skončení jeho plánované užitečné životnosti a toto aktivum není prodáno, zbývající účetní hodnota aktiva se odepíše.

#### *Komponentní odpisování*

##### Vymezení komponenty

11. Lze-li ve stálém hmotném nebo nemovitém investičním aktivu následně neoceňovaném reálnou hodnotou identifikovat část s významnou účetní hodnotou vzhledem k účetní hodně celého aktiva, odepisuje se každá taková část odděleně. Tato část se nazývá komponentou.
12. Není-li taková komponenta identifikována, komponentní odpisování se nepoužije.
13. Komponentní odpisování nemusí použít malé a mikro účetní jednotky.

##### Odpisování

14. Komponenta se odpisuje samostatně, tj. podle své odhadnuté užitečné životnosti a vzhledem k vlastní zbytkové hodnotě.
15. Komponenty se stejnou užitečnou životností a stejným způsobem odpisování lze pro účely určení odpisu sdružit.
16. Zbylá část aktiva (tedy aktivum bez zahrnutí komponent) se odpisuje jako jeden celek.

### Vyřazení a výměna komponenty

17. Při vyřazení komponenty se její zůstatková cena odúčtuje do nákladů (zároveň dojde k odúčtování příslušné pořizovací ceny a oprávek dané komponenty).
18. Nově zařazená komponenta představuje dodatečné zhodnocení.

### Vykázání

19. Na stálé aktivum, u kterého je identifikována komponenta, se pro účely vykazování hledí jako na jediné stálé aktivum (tj. komponenty se nevykazují odděleně).

## Částečné vyřazení hmotných a nehmotných aktiv

20. Při částečném vyřazení (nejedná-li se o vyřazení celé komponenty) účetní jednotka odhadne zůstatkovou cenu následovně (výše uvedené body mají přednost před níže uvedenými body):
    (a) Jsou-li dohledatelné pořizovací výdaje části, vyřadí se tato hodnota snížená o oprávky této části.
    (b) Jsou-li odhadnutelné pořizovací výdaje části, vyřadí se tato odhadnutá hodnota snížená o oprávky vypočtené z této hodnoty a skutečné doby používání této části.
    (c) Odhad účetní hodnoty vyřazené části bude stanoven jako procentní část ze zůstatkové hodnoty aktiva podle toho, jaký poměr pořizovacích nákladů by na danou část připadl dnes, pokud by aktivum bylo pořizováno.
21. Jde-li vyřazení nevýznamné části, účetní jednotka takové vyřazení může zanedbat (tj. nadále se s aktivem účetně pracuje, jako by k vyřazení nedošlo).

## Dodatečné zhodnocení

22. Rozhodujícím rysem dodatečného zhodnocení aktiva je, že má charakter investice, tj. přinese budoucí výnosy nebo úspory nákladů, kterých by nezhodnocené aktivum nebylo schopno. Zároveň se však nejedná o opravu nebo údržbu vymezenou zákonem.
23. Na rozdíl od stávajícího konceptu „technického zhodnocení“ nejsou technické parametry určující pro rozhodnutí, zda se jedná nebo nejedná o dodatečné zhodnocení; zásadní je posouzení ekonomických parametrů. Tím však není popřeno, že ekonomické důsledky (dodatečné budoucí výnosy nebo úspory) mohou být více či méně determinovány změnou technických parametrů; proto nadále zůstává porozumění technické stránce dodatečného zhodnocení potřebným (nikoli však určujícím).
24. Dodatečné zhodnocení zvyšuje ocenění aktiva.
25. Dodatečné zhodnocení může být vykázáno jako samostatné aktivum, pokud má charakter samostatné investice, tj. výnosy z něj jsou jasně oddělitelné od původního aktiva. Příkladem je SW projekt, který staví na stávající SW infrastruktuře, ale má své oddělené zákazníky. Naopak zateplení budovy, které přinese významné úspory vytápění, přináší benefity pouze v kontextu používání budovy jako celku a nelze ho chápat jako samostatné aktivum (může být však považováno za komponentu).

## Drobná stálá aktiva

26. Účetní jednotka si za účelem úspory administrativních nákladů může zvolit limit prvotní účetní hodnoty stálého hmotného nebo nehmotného aktiva. Aktiva s prvotní účetní hodnotou do tohoto limitu se označují jako „drobná stálá aktiva“ a tento limit se označuje za limit pro drobná stálá aktiva (dále také jen „limit“).
27. Drobná stálá aktiva lze jednorázově odepsat (není-li níže stanoveno jinak).
28. Limit pro drobná stálá aktiva musí být zvolen s ohledem jednorázového odpisu těchto aktiv na významnost. Významnost se posuzuje s ohledem na jednotlivá aktiva i s ohledem na úhrnný dopady účtování drobných stálých aktiv za celé účetní období (s výjimkou drobných stálých aktiv, která jsou zahrnuta do souboru nebo skupiny a které se jednorázově neodpisují – viz dále).
29. Limit pro drobná stálá aktiva se nepoužije u stálého aktiva

(a) před okamžikem jeho způsobilosti k užívání, nebo
(b) které je nemovité.

30. Jednorázově nelze odepsat drobné stálé aktivum, které je zahrnuto do souboru aktiv nebo skupiny aktiv (viz soubory a skupiny aktiv).
31. Při jednorázovém odpisu se účetní hodnota stálého aktiva k okamžiku jeho způsobilosti k užívání sníží na nulu; takto vzniklý náklad je odpisem. Takto odepsaná aktiva se v účetní závěrce nevykazují.
32. V případě, že účetní jednotka změní limit pro stálá drobná aktiva, změněný limit se použije prospektivně, tj. na pořizovací náklady vzniklé po změně limitu.
33. Obdobně se postupuje u dodatečného zhodnocení.

## Soubor aktiv

### *Vymezení*

34. Souborem aktiv je soubor složený z fyzicky oddělitelných, avšak vzájemně propojených aktiv, která fungují jako jeden celek nebo systém.

### *Aplikace limitu pro stálá drobná aktiva*

35. U aktiv, která tvoří soubor, se s limitem pro stálá drobná aktiva porovnává úhrn prvotních účetních hodnot těchto aktiv. Tj. je-li aktivum jedním z aktiv souboru, nelze ho s limitem pro stálá drobná aktiva porovnávat individuálně, byť pro účely oceňování a vykazování (viz níže) může být nadále chápáno jako samostatné aktivum.

### *Účetní metody*

36. Na soubor aktiv lze pro účely jejich oceňování a vykazování hledět jako
    (a) na jednotlivá (samostatná) aktiva bez ohledu na to, zda prvotní ocenění samostatného aktiva nedosáhne limitu pro stálá drobná aktiva; způsobilostí aktiva k užívání bude obvykle způsobilost souboru aktiv k užívání pro jejich funkční propojenost;
    (b) na jediné aktivum.
37. Pokud účetní jednotka na soubor aktiv hledí jako na jediné aktivum:
    (a) Namísto způsobilosti aktiv k užívání se posuzuje způsobilost souboru těchto aktiv k užívání.
    (b) Při zařazení do souboru, který se již stal způsobilým k užívání, se postupuje stejně jako při dodatečném zhodnocení. V tomto případě se s limitem porovnává úhrnná hodnota aktiv zařazovaných do souboru v daném účetním období. Zařazením do souboru se rozumí funkční propojení aktiva se souborem (tj. nově zařazená aktiva jsou způsobilá ke společnému užívání se zbytkem souboru).
    (c) Soubor se odepisuje jako celek s využitím komponentních odpisů, jsou-li pro to splněny podmínky.
    (d) Při vyřazování ze souboru se postupuje jako při vyřazení části aktiva; nevýznamné vyřazení (jedná-li se o vyřazení části s nevýznamnou hodnotou) lze zanedbat.
38. Za složku souboru nelze považovat pozemek nebo právo užívání.

## Skupina aktiv

### *Vymezení*

39. Skupinou aktiv se rozumí drobná stálá aktiva s podobnou podstatou, podobným využitím a podobnou dobou životnosti, která ve svém úhrnu jsou významná. Tyto vlastnosti se souhrnně označují za charakteristiky skupiny.

### *Účetní metody*

40. Na skupinu aktiv se hledí jako na jediné aktivum, přičemž:
    (a) Drobná stálá aktiva, která tvoří skupinu, se jednorázově neodpisují.
    (b) Skupina aktiv se odpisuje jako celek v souladu s odpisovými metodami pro skupiny aktiv.

(c) Při přidávání aktiv do skupiny a vyřazování ze skupiny se postupuje v souladu s odpisovými metodami pro skupiny aktiv. Nejde-li o vyřazení významné části skupiny, na vyřazené aktivum se dále hledí jako na nevyřazené.

### *Odpisové metody pro skupiny aktiv*

#### Společná ustanovení

41. Pro účely stanovení odpisů se sleduje při zařazování aktiv do skupiny (tj. při jejím vzniku a jejím doplňování):
    (a) prvotní ocenění aktiv zařazovaných do skupiny a
    (b) jejich užitečná životnost.
42. Odpisovými metodami pro skupiny aktiv je rovnoměrné časové odpisování na základě metody
    (a) váženého aritmetického průměru,
    (b) postupného zařazování („Richardovy odpisy“).
43. Společným zařazením se pro účely odpisů rozumí, že k zařazení do souboru došlo ve stejném okamžiku; přitom na tento okamžik lze hledět tak, jako by nastal později, než ve skutečnosti nastal, nejpozději však ke konci účetního období. Tímto se umožňuje sdružování aktiv zařazovaných do skupiny v různých částech účetního období, a tudíž jednodušší určení odpisů.
44. Aktiva, která tvoří skupinu, se odpisují přímo. Přímé odpisování spočívá v přímém určení účetní hodnoty aktiv namísto jejího určení pomocí rozdílu (a) prvotní účetní hodnoty upravené o dodatečné zhodnocení a částečné vyřazení (brutto hodnota) a (b) kumulovaných odpisů (oprávek). Prvotní účetní hodnoty a kumulované odpisy se při přímém odpisování v účetní závěrce nevykazují. Tím není dotčeno vykazování následného znehodnocení.

#### Metoda váženého aritmetického průměru

45. Na zařazení aktiva do skupiny po jejím vzniku se hledí jako na její dodatečné zhodnocení.
46. Při odpisování na základě váženého aritmetického průměru se při každém zařazení do skupiny váženým aritmetickým průměrem vypočte nová zbývající užitečná životnost. Nový odpisový plán pak vychází z přepočtené užitečné životnosti a účetní hodnoty aktiv ve skupině k okamžiku zařazení nových aktiv do skupiny.
47. Váhami jsou
    (a) úhrnná účetní hodnota aktiv zařazených do stávající skupiny a
    (b) úhrnná prvotní účetní hodnota aktiv společně zařazovaných do skupiny.
48. Váhami se váží
    (a) zbývající užitečná životnost aktiv zařazených do stávající skupiny a
    (b) užitečná životnost aktiv společně zařazovaných do skupiny
49. Při vyřazení ze skupiny se aktivum vyřazuje v průměrné účetní hodnotě.

#### Metoda postupného zařazování

50. Při metodě postupného zařazování se na každé společné zařazení aktiv do skupiny hledí jako na samostatnou skupinu (dále „podskupinu“). Tj. každá podskupina se odpisuje samostatně. Jsou-li aktiva podskupiny zcela odepsána, podskupina zaniká.
51. Při vyřazení ze skupiny se aktivum vyřazuje v účetní hodnotě podle toho, do které podskupiny patří. Pokud podskupinu nelze určit, na vyřazené aktivum se hledí, jako by bylo z nejstarší existující podskupiny.

## IV. Užívání cizího majetku (nájmy)

### Pojem „nájem“

1. Nájmem se pro účely této vyhlášky rozumí právo používat cizí hmotnou věc za úplatu bez ohledu na právní klasifikaci takového práva. Může se jednat o právo užívání z nájmu, pachtu, věcného břemene nebo práva stavby.
2. Strana oprávněná k užívání se pak nazývá nájemce, protistrana pak pronajímatel.
3. Předmět práva užívání se nazývá předmětem nájmu.

### Střední a velké účetní jednotky

4. Střední a velké účetní jednotky postupují dle IFRS 16.
5. Stejný postup mohou zvolit i mikro a malé účetní jednotky za podmínek stanovených zákonem (tj. používání současné hodnoty na všechny dlouhodobé pohledávky a dluhy).

### Nájemce (mikro a malé účetní jednotky)

#### *Výjimka z obecného řešení*

6. Účetní jednotka nepoužije postup níže a účtuje o nájmu jako o přijaté službě (tj. jako o nákladu za dodržení požadavků na jeho časové rozlišení), pokud:
   (a) doba nájmu nebo výpovědní doba u nájmu na dobu neurčitou není delší než rok u obou smluvních stran („krátkodobý nájem“) nebo
   (b) součet nájemného po (i) sjednanou dobu nebo (ii) výpovědní dobu, je-li smlouva sjednána na dobu neurčitou, je nižší než částka stanovená jako limit pro drobná stálá aktiva.

#### *Právo užívání*

7. Toto právo („právo užívání“) nájemce vykáže jako stálé hmotné aktivum, které se pro účely vykázání v rozvaze klasifikuje jako stálé hmotné aktivum dle charakteru předmětu práva užívání (dále také „předmět nájmu“).
8. Právo užívání se rozlišuje na právo užívání z finančního leasingu a ostatní (někdy také označované za operativní leasing). Znaky finančního leasingu definuje zákon. Finanční leasing na straně nájemce má tato specifika (viz také níže):
   (a) do nájemného se počítá i kupní cena,
   (b) doba odpisování se neřídí dobou nájmu, nýbrž užitečnou životností předmětu nájmu,
   (c) koupě předmětu nájmu se účtuje pouze jako reklasifikace práva užívání.
9. Právo užívání se stane aktivem způsobilým k vykázání k datu zahájení nájmu. Zahájením nájmu se rozumí okamžik, kdy je nájemci předmět nájmu zpřístupněn k užívání.

#### *Ocenění práva užívání a souvisejícího dluhu*

10. Prvotní ocenění práva užívání odpovídá prvotnímu ocenění souvisejícího dluhu („dluh z pořízení práva užívání“ nebo „dluh z práva užívání“) zvýšenému o vedlejší pořizovací výdaje a předem zaplacené úhrady.
11. Dluhem z práva užívání se rozumí povinnost hradit nájemné po zahájení nájmu. Prvotní ocenění dluhu z práva užívání se stanoví jako jmenovitá hodnota dosud neuhrazeného nájemného.
12. Za nájemné se pro účely ocenění dluhu z práva užívání považuje následující:
   (a) sjednané fixní platby za užívání předmětu nájmu po dobu trvání nájmu snížené o nárok na nájemní pobídky,
   (b) sjednané variabilní platby za užívání předmětu nájmu po dobu trvání nájmu, které jsou vázány na indexy nebo sazby (vypočtené při výši indexů nebo sazeb platných k datu zahájení nájmu).
13. Jde-li o právo užívání z finančního leasingu (a také pohledávky z finančního leasingu u pronajímatele), za nájemné se dále považuje

(a) pořizovací výdaj na předmět nájmu (kupní cena), přechází-li vlastnictví k předmětu nájmu na nájemce,
(b) platba za využití práva (opce) na koupi předmětu nájmu, pokud je sjednána.

14. Za dobu trvání nájmu se považuje doba, po kterou ani jedna ze stran nájemního vztahu nemá právo jednostranně ukončit nájemní smlouvu, nebo takové právo má, ale jeho uplatnění je spojené s nikoli zanedbatelným postihem.
15. Variabilní platby za užívání předmětu nájmu, které jsou vázány na indexy nebo sazby, se aktualizují za použití indexů nebo sazeb platných v daném účetním období. Změna těchto plateb je změnou odhadu, o kterou se upraví prvotní ocenění práva užívání v účetním období, kdy ke změně došlo.

*Odpisování práva užívání a amortizace dluhu*

16. Právo užívání se odpisuje:
    (a) V případě práva užívání z finančního leasingu se právo užívání odpisuje během užitečné životnosti předmětu nájmu.
    (b) V ostatních případech se právo užívání odepisuje po dobu nájmu.
17. Dluh z práva užívání se následně snižuje o uhrazené nájemné.

*Koupě předmětu nájmu u finančního leasingu*

18. Koupě předmětu nájmu je pouhou reklasifikací práva užívání na samotný předmět nájmu (tj. dopad spočívá ve změně popisu dosavadního předmětu nájmu v příloze).

## Pronajímatel (mikro a malá účetní jednotka)

*Operativní leasing*

19. V případě nájmu, který není finančním leasingem, pronajímatel pouze časově rozlišuje výnos ze sjednaného nájemného.
20. Není-li nájem klasifikován jako finanční leasing, pronajímatel k movitému předmětu nájmu přistupuje jako ke stálému hmotném aktivu.
21. Není-li nájem klasifikován jako finanční leasing, nemovitý předmět nájmu je investičním aktivem. Přitom si pronajímatel může zvolit, zda předmět nájmu bude oceňovat:
    (a) na základě historických hodnot podle pravidel pro stálá hmotná aktiva (bez možnosti použít přeceňování na reálnou hodnotu) nebo
    (b) na základě reálných hodnot podle pravidel pro investiční aktiva, tj. tak, že aktivum nebude odpisováno a bude přeceňováno na reálnou hodnotu do kapitálu.

*Finanční leasing*

22. V případě finančního leasingu pronajímatel vykáže pohledávku z finančního leasingu k okamžiku zahájení nájmu ve výši účetní hodnoty předmětu nájmu. To platí, pokud aktivum bylo pořízeno, aby bylo dále poskytnuto na finanční leasing. Pokud pronajímatel s daným aktivem běžně obchoduje nebo ho vyrábí, pohledávka z finančního leasingu se ocení v obvyklé prodejní ceně. Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a touto hodnotou pohledávky se vykáže ve výsledku hospodaření – výnosem je hodnota pohledávky, nákladem je účetní hodnota aktiva.
23. Rozdíl mezi celkovým nájemným a prvotním účetním oceněním pohledávky z leasingu se uzná jako výnos postupně po dobu trvání nájmu rovnoměrným způsobem.
24. Pohledávka z finančního leasingu se snižuje o přijaté splátky nájemného a zvyšuje o časově rozlišený výnos z nájemného.
25. O prodeji předmětu nájmu se při finančním leasingu neúčtuje.

## Dodatečné zhodnocení předmětu nájmu nájemcem

26. Provede-li dodatečné zhodnocení předmětu nájmu nájemce, tak o toto zhodnocení navýší účetní hodnotu práva užívání.

27. Pokud do provedení dodatečného zhodnocení nájemce právo užívání nevykazoval a dodatečné zhodnocení bude způsobilé k vykázání jako aktivum, vykáže se toto dodatečné zhodnocení jako samostatné právo užívání, splňuje-li podmínky způsobilosti aktiva k vykázání. Tyto podmínky se považují za splněné, pokud se pronajímatel zaváže dodatečné zhodnocení v případě ukončení nájmu nájemci nahradit.
28. Pronajímatel:
    (a) Pokud se nájemce dané zhodnocení zaváže na konci nájmu odstranit nebo toto zhodnocení bude mít na konci nájmu zanedbatelnou zbytkovou hodnotu, o ničem neúčtuje.
    (b) Pokud dané zhodnocení má na konci nájmu přejít na pronajímatele, jedná se o nepeněžité plnění z nájmu ve prospěch pronajímatele. Pronajímatel proto o toto zhodnocení (ve stejné částce jako nájemce) navýší hodnotu pronajímaného aktiva a upraví odpisové plány. Zároveň vykáže výnos příštích období, který se stane postupně výnosem po dobu trvání nájmu (protože ekonomicky se jedná o nepeněžité nájemné).
    (c) Pokud se nájemce dané zhodnocení zaváže na konci nájmu odstranit a na konci nájmu dojde ke změně dohody (tj. nájemce zhodnocení neodstraní), pronajímatel vykáže jednorázový výnos ve výši reálné hodnoty daného zhodnocení stanovené k datu předání pronajímateli a o tuto částku zvýší účetní hodnotu aktiva, které bylo pronajato.

## V. Investiční aktiva

### Vymezení

1. Investiční aktiva jsou stálá aktiva, která nejsou určena k užívání účetní jednotkou při výrobě, prodeji, poskytování služeb nebo administrativě. Místo toho jsou určena k uložení volných prostředků, zhodnocení nebo k pasivním výnosům (mají tedy investiční nebo spekulativní charakter). V případě podílů jde také o získání a případně vykonávání vlivu.
2. Obvyklými investičními aktivy jsou, za podmínky, že se jedná o stálá aktiva:
    (a) finanční aktiva (podíly, akcie, dluhopisy, pohledávky z úvěrů a zápůjček, směnky),
    (b) hmotná aktiva (zlato, sbírky, umělecká díla, veteráni, víno, nemovitosti),
    (c) nehmotná aktiva (autorská práva jako investice),
    (d) ostatní (některá kryptoaktiva, emisní povolenky).

### Ocenění – obecný přístup

3. Investiční aktiva se oceňují reálnou hodnotou, pokud
    (a) není využito výjimky z oceňování reálnou hodnotou nebo
    (b) účetní předpis nestanoví jiný postup.
4. Při ocenění reálnou hodnotou se investiční aktiva přeceňují přímo do vlastního kapitálu, do fondu z ocenění RH.
5. Investiční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou se neodpisují.
6. Výjimky z povinnosti následného ocenění reálnou hodnotou:
    (a) Malé a mikro účetní jednotky nemusí následně oceňovat reálnou hodnotou.
    (b) Investiční aktiva, jejichž reálná hodnota není přímo pozorovatelná z aktivního a likvidního trhu (což investiční nemovitosti splňují vždy), nemusí být oceňovány reálnou hodnotou.
    (c) Aktiva, u nichž nelze spolehlivě určit reálnou hodnotu, nejsou oceňována reálnou hodnotou.
7. Investiční aktiva se zvláštním postupem následného ocenění:
    (a) finanční aktiva (viz kapitola Finanční aktiva),
    (b) emisní povolenka k vlastnímu užití (viz kapitola Nehmotná aktiva).

### Výjimky z obecného přístupu

8. Nejsou-li aktiva oceňována reálnou hodnotou, použijí se postupy pro oceňování historickou hodnotou podle zákona.

9. V případě investičních aktiv s hmotnou podstatou nelze použít přeceňování stálých hmotných aktiv na reálnou hodnotu.

## VI. Finanční aktiva

### Vymezení a klasifikace

1. Vymezení finančních aktiv viz IAS 32. Jedná se typicky o
   (a) podíly včetně akcií,
   (b) peněžité pohledávky včetně nakoupených dluhopisů a směnek,
   (c) deriváty s vypořádáním v penězích,
   (d) peníze.
2. Finanční aktiva mohou být
   (a) stálá nebo
   (b) oběžná.
3. Peněžité pohledávky z obchodních vztahů (z prodejů) jsou vždy oběžnými aktivy. V případě splatnosti větší než 12 měsíců od konce účetního období se jedná o dlouhodobé pohledávky vykazované v oběžných aktivech.
4. Peníze uložené s termínem možného vybrání za více než 12 měsíců od data, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, jsou investičním aktivem.

### Následné oceňování stálých finančních aktiv (investiční aktiva, která jsou finančními aktivy)

#### *Obecný přístup*

5. Stálá finanční aktiva se oceňují
   (a) naběhlou hodnotou, jde-li o stálá finanční aktiva držená výhradně za účelem inkasa jistiny a úroků (typicky úvěry, dluhopisy držené do splatnosti, směnky držené do splatnosti);
   (b) reálnou hodnotou, jde-li o stálá finanční aktiva držená jak za účelem prodeje, tak i za účelem inkasa jistiny a úroků (typicky realizovatelné dluhopisy);
   (c) reálnou hodnotou v ostatních případech (typicky podíly včetně akcií); to neplatí v případě podílů s významným vlivem (podíly v dceřiných, společně ovládaných a přidružených účetních jednotkách), pokud jsou splněny podmínky uvedené níže.
6. Následné ocenění reálnou hodnotou nemusí použít malé a mikro účetní jednotky.
7. Následné ocenění reálnou hodnotou se nepoužije, pokud reálnou hodnotu nelze spolehlivě určit.

#### *Podíly s významným vlivem*

8. Podíly v dceřiných, společně ovládaných a přidružených účetních jednotkách se neocení reálnou hodnotou, pokud
   (a) účetní jednotka zvolí ocenit je ekvivalenční metodou;
   (b) účetní jednotky, v nichž jsou drženy podíly, jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce; v takovém případě se ocení prvotní účetní hodnotou sníženou o následné znehodnocení.

#### *Oceňování reálnou hodnotou*

9. O změnu reálné hodnoty stálých finančních aktiv oceňovaných reálnou hodnotou se upravuje přímo vlastní kapitál – fond z ocenění RH.
10. Úrokový výnos plynoucí z dluhového nástroje se ale vykáže ve výsledku hospodaření za účetní období; obdobně se přistupuje ke kurzovým rozdílům. Úrok se vypočte stejným způsobem, jako by dluhový nástroj byl držen do splatnosti (tj. oceněn naběhlou hodnotou).
11. Při prodeji (realizaci) finančního aktiva se související fond z ocenění reálnou hodnotou stane součástí výsledku hospodaření za běžné období. Následné ocenění reálnou hodnotou se naposledy provede bezprostředně před prodejem na úroveň prodejní ceny; reálná hodnota v takovém případě bude rovna prodejní ceně.
12. Přiznané dividendy jsou výnosem.

*Ocenění naběhlou hodnotou*

13. Dluhové nástroje držené k inkasu se prvotně ocení pořizovacím výdajem, tj. zapůjčenou částkou, kupní cenou dluhopisu apod. zvýšeným o vedlejší pořizovací výdaje (typicky transakční poplatky). Malé a mikro účetní jednotky transakční náklady nemusí aktivovat.
14. Rozdíl mezi touto hodnotou a sumou všech očekávaných plateb (jistiny a úroků) je úrokem, který musí být časově rozlišen pomocí efektivní úrokové míry nebo rovnoměrně, jedná-li se o malou nebo mikro účetní jednotku používající ocenění rovnoměrně naběhlou hodnotou.
15. Efektivní úroková míra je definována v zákoně. V podstatě se jedná o vnitřní výnosové procento daného dluhového nástroje; přitom se nestanovuje, jaké úrokovací období má účetní jednotka použít (ne však delší, než jeden rok; tím by byl popřen smysl této metody, který spočívá v aplikaci složeného úročení).
16. V případě poskytnutí úvěru bez transakčních nákladů je efektivní úrokovou mírou úroková míra sjednaná ve smlouvě o úvěru.

*Ekvivalenční metoda*

17. Při prvotním ocenění určenému k datu pořízení podílu následně oceňovaného ekvivalenční hodnotou účetní jednotka zjistí, jaký má podíl na účetní hodnotě vlastního kapitálu v investovaném podniku. Rozdíl mezi prvotním oceněním a tímto podílem se dále rozdělí na podíl na rozdílu mezi reálnými hodnotami aktiv a dluhů a jejich účetními hodnotami a goodwill.
18. Při oceňování ekvivalenční metodou se stávající účetní hodnota následně upraví o:
    (a) podíl na změně účetní hodnoty vlastního kapitálu v investovaném podniku,
    (b) odpisy rozdílu mezi reálnými hodnotami aktiv a dluhů a jejich účetními hodnotami zjištěnými k datu prvotního ocenění a
    (c) odpisy goodwillu.
19. Změny účetní hodnoty investice se promítnou přímo do vlastního kapitálu do fondu z ocenění ekvivalencí. O tento fond se upraví výsledek hospodaření při prodeji (realizaci) dané investice.
20. Přiznané dividendy jsou výnosem.

### Oběžná finanční aktiva

21. Oběžnými finančními aktivy jsou finanční aktiva určená k obchodování („trading“); tím se nemá na mysli „k možnému prodeji“.
22. Oběžnými finančními aktivy jsou obvykle akcie nebo dluhopisy určené k obchodování.
23. Oběžná finanční aktiva se oceňují reálnou hodnotou. Změny reálné hodnoty se projevují ve výsledku hospodaření za běžné období.
24. Vedlejší pořizovací výdaje (typicky transakční poplatky) při pořízení těchto aktiv jsou nákladem (nejsou součástí ocenění aktiva).
25. Následné ocenění reálnou hodnotou nemusí použít malé a mikro účetní jednotky.
26. Následné ocenění reálnou hodnotou se nepoužije, pokud reálnou hodnotu nelze spolehlivě určit.

## VII. Deriváty

1. Definice derivátu viz IFRS. Stručně, derivátem je smlouva
    (a) se zanedbatelnou počáteční investicí,
    (b) s dodáním v budoucnu a
    (c) jejíž hodnota se mění v závislosti na změnách hodnoty podkladového aktiva.
2. Derivátem nejsou smlouvy, kde je cílem fyzické dodání a nejsou určeny ke spekulaci.
3. Deriváty se oceňují stejně jako oběžné finanční nástroje.
4. Přecenění derivátu ovlivní vlastní kapitál (fond) pouze v případě, jde-li o zajištění budoucích peněžních toků.
5. Další podrobnosti viz vyhláška pro banky platná do konce roku 2017 (tj. stávající řešení v českých účetních předpisech). Pozn.: do budoucna je zvažováno převzetí charakteristik zajištění z IFRS 9.

## VIII. Stálá biologická aktiva

### Vymezení a klasifikace

1. Biologické aktivum: aktivum, které je živé (zvířata, rostliny).
2. Stálá biologická aktiva: aktivum, jehož účelem je
   (a) poskytování služeb (tažný i závodní kůň, hlídací pes, zvířata v ZOO, poník na pouti)
   (b) přinášet účetní jednotce své plody (užitky, jejichž poskytování není zásahem do podstaty biologického aktiva). Příklady aktiv a jejich užitků jsou: jabloň – jablko, kráva – mléko, ovce – vlna, slepice – vejce, chovná fena – štěňata na prodej.
3. Stálým biologickým aktivem je aktivum i před tím, než se stane způsobilým k užívání (např. jalovice).

### Oceňování

4. Na stálá biologická aktiva se použijí ustanovení o skupinách aktiv s těmito výjimkami:
   (a) Zvířata lze sdružit do skupin i tehdy, nejedná-li se o drobná stálá aktiva, pokud tvoří přirozené skupiny (např. stáda). Závodní koně do skupiny sdružit nelze.
   (b) Připouští se i jiné metody odpisování, pokud lépe vystihnou rozložení užitků z biologických aktiv v čase (toto ustanovení je dočasné do doby, než bude prozkoumána stávající praxe v oblasti odpisování v zemědělství).
5. Namísto ustanovení o skupinách lze pro skupiny biologických aktiv použít ustanovení o souborech aktiv (s výjimkou samotného vymezení souboru).
6. Ke stálým biologickým aktivům se přistupuje stejně jako ke stálým hmotným aktivům s tím, že
   (a) krmení před dospělostí zvířete je součástí pořizovacích výdajů; ke krmení dospělého zvíře se přistupuje stejně jako k údržbě (jedná se o náklad);
   (b) pokud je reálná hodnota mláděte při jeho narození významnou součástí jeho účetní hodnoty v dospělosti, narozené mládě se ocení reálnou hodnotou (zároveň se jedná o výnos);
   (c) plody ani jejich sběr nemění účetní hodnotu aktiva.

## IX. Oběžná biologická aktiva

### Vymezení

1. Oběžná biologická aktiva: aktivum, které přinese užitek jednorázově (prodejem, zužitkováním v dalším výrobním procesu). Příklady aktiv a užitků jsou: pórek – pórek, býk – maso, norek – kůže, strom – dřevo.

### Oceňování

2. K oběžným biologickým aktivům se přistupuje stejně jako k výrobkům s tím, že
   (a) krmení zvířete je součástí pořizovacích výdajů (viz oceňování výrobků),
   (b) pokud je reálná hodnota mláděte při jeho narození významnou součástí jeho dosažitelné účetní hodnoty, narozené mládě se ocení reálnou hodnotou (zároveň se jedná o výnos),
   (c) náklady na sadbu, setí, sázení a ošetřování rostlin jsou součástí pořizovacích výdajů.

## X. Zásoby

### Oceňování

1. Zásoby se oceňují pořizovacím výdajem. To platí i pro vyrobené zásoby, kde za pořizovací výdaj se považuje také spotřeba nebo použití vlastních aktiv.
2. Pořizovací výdaj při nákupu zásob obvykle zahrnuje jejich dopravu, pojištění při přepravě, nevratné daně. Přesun hotových zásob mezi sklady není pořizovacím výdajem (přesun při výrobě, včetně přesunu potřebného k zabalení a návratu na sklad ano). Náklady na skladování nejsou pořizovacím výdajem, ledaže skladování je součástí výroby (např. stáření, zrání apod.).

3. Následně se zásoby oceňují prvotní účetní hodnotou sníženou o následné znehodnocení (stávající „opravné položky“).
4. Komodity lze oceňovat reálnou hodnotou s přeceněním do výsledku hospodaření; v takovém případě vedlejší pořizovací výdaje nejsou součástí prvotní účetní hodnot. Tuto možnost mají ale pouze licencovaní obchodníci s komoditami na organizovaných trzích.
5. Pro úbytek zásob lze použít techniku FIFO nebo metodu váženého aritmetického průměru.

### Výroba

6. Do pořizovacích výdajů výrobků nevstupují administrativní a prodejní náklady.
7. Do pořizovacích výdajů dále nevstupuje neúčelně spotřebovaný materiál, cena prostojů a odpisy odpovídající nevyužité kapacitě výrobních zařízení. Definice nevyužité kapacity viz IAS 2.
8. Pro alokaci nepřímých nákladů účetní jednotka zvolí vhodné rozvrhové základny.
9. Výrobu lze oceňovat na základě předem stanovené kalkulace pořizovacích výdajů (obvykle na základě operativní kalkulace). Kalkulace musí účetní jednotka pravidelně revidovat, zda se neodchylují od skutečných nákladů výroby. Předem stanovené náklady mohou být vztaženy k různým základnám, v případě živočišné výroby např. ke kilogramu přírůstku živé váhy.
10. Do pořizovacích výdajů výrobků lze zahrnout úroky naběhlé po dobu výroby z financování výroby daného výrobku (relevantní zejména pro stavitele a developery).
11. Dále se uplatní interpretace Národní účetní rady I - 35.

### Plnění smluv o zhotovení

12. Postupné plnění uzavřených smluv se zákazníky se účtuje postupně do nákladů a do výnosů podle stupně dokončení zakázky (postupně tedy bude vykazován zisk ze zakázky, jak dílo bude pokračovat). Pokud postupné plnění není průběžně hrazeno ani fakturováno, vzniklá pohledávka se označí jako příjmy příštích období.
13. Výnosy se vykazují na základě časového rozlišení celkového sjednaného výnosu za dílo podle tzv. procenta dokončení. Toto procento lze zjistit pomocí podílu již prostavěných nákladů v poměru k celkovým očekávaným nákladům na dílo nebo jiným způsobem, který bude aproximovat míru dokončenosti díla.

## XI. Pohledávky a dluhy obchodních vztahů

### Vymezení

1. Pohledávkou a dluhem z obchodních vztahů se mají na mysli pohledávky a dluhy z titulu nákupů a prodejů s výjimkou poskytnutých a přijatých záloh. Pohledávky a dluhy z leasingů viz samostatná kapitola.
2. Pohledávky a dluhy z úvěrů jsou upraveny v části finanční aktiva/dluhy.

### Prvotní ocenění

3. Peněžitá pohledávka a dluh se splatností do 12 měsíců od svého vzniku se ocení sjednanou částkou peněz k úhradě. V případě mikro a malých účetních jednotek se tento postup použije u všech peněžitých pohledávek z obchodních vztahů, pokud se nerozhodnou pro postupy určené pro velké a střední účetní jednotky.
4. Peněžitá pohledávka se splatností větší než 12 měsíců od svého vzniku se ocení částkou, za kolik účetní jednotka obvykle prodává dané plnění za běžných (tj. krátkodobých) platebních podmínek.
5. Peněžitý dluh se splatností větší než 12 měsíců od svého vzniku se ocení diskontovanými budoucími částkami k úhradě; úroková míra se odvodí od úrokové míry, která je na trhu nabízena bankami k financování podobných nákupů; přitom lze vyjít z posledních dostupných úrokových měr sjednaných účetní jednotkou se svou financující bankou.

### Následné ocenění (úročení)

6. Pohledávka nebo dluh se navyšuje o naběhlý úrok vypočtený pomocí efektivní úrokové míry.

7. Naběhlý úrok je zaúčtován alespoň k datu, ke kterému byla sestavena účetní závěrka, a datu splatnosti.

## XII. Účetní odhady v oblasti položek časového rozlišení

### Odchylky od dosavadní praxe (komentář)

1. Dohadné položky jako zvlášť vykazované pohledávky a dluhy zanikají. Pohledávky a dluhy s odhadovanou výší budou prezentovány v rámci běžných dluhů (např. vůči zaměstnancům, dodavatelům).
2. Komplexní náklady příštích období zaniknou. V některých případech půjde o nehmotné aktivum, v ostatních o náklad.
3. Náklady příštích období budou výhradně pohledávkou. Jejich dosavadní použití např. pro zařazení většího množství drobného majetku nebo časové rozlišení nákladů na uzavření smlouvy (např. provize makléři) se řeší v rámci problematiky stálých hmotných a nehmotných aktiv.

### Vymezení pojmů

4. Příjmy příštích období jsou pohledávky z plnění uskutečněných účetní jednotkou, které nebyly vyfakturovány (tj. nebyla odeslána žádost o platbu). Vykazují se společně s obsahově podobnými pohledávkami (např. pohledávky za odběrateli).
5. Výdaje příštích období jsou dluhy z plnění přijatých účetní jednotkou, které jí nebyly vyfakturovány (tj. nebyla přijata žádost o platbu). Vykazují se společně s obsahově podobnými dluhy (např. vůči dodavatelům, zaměstnancům).
6. Náklady příštích období jsou pohledávky spočívající v nároku na předplacená plnění. Vykazují se společně s poskytnutými zálohami.
7. Výnosy příštích období jsou dluhy spočívající v nároku jiných stran na jimi předplacená plnění od účetní jednotky. Vykazují se společně s přijatými zálohami.
8. Položky časového rozlišení mohou být předmětem odhadu.
9. Změnu odhadu lze zúčtovat rozvahově i výsledkově (tj. odhad lze celý rozpustit a místo něj zaúčtovat nový odhad, nebo lze odhad jen upravit o potřebný rozdíl).

## XIII. Rezervy, podmíněná aktiva a dluhy

1. Rezervy jsou dluhy s nejistotou ohledně toho,
   (a) zda dluh existuje (je však pravděpodobný),
   (b) jak je velký,
   (c) kdo je věřitelem nebo
   (d) kdy je splatný.
2. Příklady takový dluhů jsou:
   (a) rezervy na záruční opravy (nejistota ohledně existence dluhu, jeho výše, věřitelů i splatnosti),
   (b) rezerva na náhradu škody (nejistota ohledně existence dluhu, jeho výše, věřitelů i splatnosti),
   (c) rezerva na likvidaci (nejistota ohledně výše dluhu, věřitelů i splatnosti),
   (d) rezerva na útlum (nejistota ohledně výše dluhu, věřitelů i splatnosti),
   (e) rezerva na reorganizaci (nejistota ohledně výše dluhu, věřitelů i splatnosti)
   (f) rezerva na ztrátovou smlouvu (nejistota ohledně výše dluhu).
3. Rezervou nejsou dluhy z přijatých plnění, jako např. z
   (a) přijatých služeb,
   (b) pořízených aktiv,
   (c) práce zaměstnanců, včetně dluhů z nároku na dovolenou, která nebyla do konce roku zaměstnancem nastoupena, nebo dluhů z bonusů připadajících zaměstnanci na základě příslibu poskytnutého účetní jednotkou. Příslibem se rozumí, že na bonus má zaměstnanec

právní nárok, nebo že je vyvoláno očekávání zaměstnanců, že bonus bude poskytnut, takovým způsobem, že účetní jednotka nemá reálnou možnost se vyplacení bonusů vyhnout.

4. Rezervou nejsou:
   (a) daňová rezerva na opravy stálého aktiva,
   (b) očekávané ztráty z nepříznivého vývoje hospodářské situace,
   (c) ztráty hodnoty aktiv,
   (d) dluhy vůči státu z titulu daně z příjmu; případná nejistota ohledně této daně se popíše v příloze.
5. Vznik rezervy je nákladem, ledaže vznik souvisí s pořízením aktiva (např. při výrobě nebo se jedná o rezervu na likvidaci).
6. Změna rezervy je nákladem nebo snížením nákladu.
7. Náklad ze vzniku nebo snížení rezervy je nákladem příslušně klasifikovaným dle svého druhu (náklad na náhradu škody, náklad na reklamace apod.). V případě absence řádku s daným názvem ve výkazu výsledku hospodaření se uvádí v ostatních provozních nákladech.
8. Současná hodnota rezervy se stanoví pomocí tržní úrokové míry se zohledněním rizika specifického pro tento dluh (viz také IAS 37.47). Dlouhodobá rezerva postupně narůstá o úrok; ten je vždy nákladem.
9. Pojem „náklady na tvorbu rezerv“ se používá jen z důvodu jednotného označení těchto nákladů pro potřeby účetních či daňových předpisů. Jinak se tento název při účtování nebo vykazování nepoužívá.
10. Změna rezervy na likvidaci aktiva se řeší stejně jako dle IFRIC 1.
11. Podmíněná aktiva a dluhy musí být popsány v příloze.

## XIV. Pojistné smlouvy

Pojišťovny vykazují dle IFRS. Dosavadní úprava bude zachována pro případy, kdy pojistné smlouvy bude uzavírat účetní jednotka, která není pojišťovnou (např. Česká kancelář pojistitelů).

## XV. Vykazování daně z příjmů

### Splatná daň

1. Splatná daň a odhad splatné daně (nově se nebude nazývat rezervou) se účtuje stejně. Jedná se o náklad v období, za které se daň odvádí.
2. Srážková daň se účtuje jako náklad poplatníka (tj. výnos zdaněný srážkou u zdroje se účtuje v brutto výši a dále se účtuje o nákladu na daň; pohledávka se účtuje v netto výši).
3. Dorovnávací daň se považuje za typ daně z příjmů. Její řešení bude stejné jako ve stávající vyhlášce č. 500/2002 Sb.

### Odložená daň

4. Odložená daň se účtuje z přechodných rozdílů u aktiv a dluhů vyjma rozdílů z prvotního uznání; tato výjimka se netýká prvotního uznání v důsledku nabytí aktiv nebo dluhů v kapitálové transakci (při nepeněžitém vkladu nebo přeměně).
5. Z prvotního uznání goodwillu odložená daň nevzniká.
6. První účtování o odložené dani představuje změnu účetní metody a účetní řešení v daném případě odpovídá řešení pro změnu účetní metody. Za první účtování o odložené dani se nepovažuje situace, kdy účetní jednotka v bezprostředně předcházejícím účetním období nevykázala aktivum z odložené daně z důvodu jeho nejisté uplatnitelnosti.
7. O aktivu z odložené daně se účtuje pouze ve výši, ve které bude v budoucnu pravděpodobně uplatnitelné. Aktivum z odložené daně nepodléhá následnému znehodnocení, neboť se účtuje vždy pouze již o „netto“ výši tohoto aktiva.
8. Definice daňové základny pro aktiva a dluhy jsou převzaty z IAS 12.

9. Odložená daň se účtuje analogicky podle transakce, která je její příčinou (tj. proti výsledku hospodaření, fondu z přecenění nebo jinému fondu).
10. O odložené dani musí účtovat účetní jednotky, které jsou
    (a) střední a velké,
    (b) podléhají povinnému auditu nebo
    (c) jsou součástí konsolidačního celku.

## XVI. Vlastní kapitál

1. Fond z přecenění stálých hmotných aktiv, investičních aktiv nebo derivátů a podílů oceněných ekvivalenční hodnotou představuje fond, který nelze dle ZOK rozdělit.
2. Pohledávky z upsaného vlastního kapitálu a vlastní podíly jsou snížením vlastního kapitálu ve výši jejich prvotního ocenění.
3. Dluh z nepeněžité distribuce vlastního kapitálu mimo skupinu (s tržní podstatou) se oceňuje reálnou hodnotou nepeněžitého plnění. Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva, kterou bude tento dluh uhrazen, a výší dluhu bude vykázán jako výsledek hospodaření za účetní období. Příjemce ocení přijaté plnění reálnou hodnotou.
4. Půjde-li o distribuci výhradně v rámci skupiny, dluh z nepeněžité distribuce se ocení účetní hodnotou. Celá transakce proběhne v této účetní hodnotě, včetně ocenění přijaté distribuce na straně příjemce.
5. Jinak se vypořádací podíl řeší v souladu s interpretací Národní účetní rady I - 46.

## XVII. Kapitálové transakce (nepeněžité vklady a přeměny) bez tržní podstaty

### Vymezení

1. Kapitálová transakce bez tržní podstaty se obvykle uskutečňuje mezi účetními jednotkami v rámci skupiny. Klíčovým znakem je, že tato transakce postrádá nezávislou stranu, se kterou by bylo vedeno jednání o parametrech transakce (tj. o oceněních, výměnných poměrech nebo poměrných podílech na jměních či základních kapitálech dotčených účetních jednotek).
2. Za nezávislou stranu se nepovažuje strana, která je k jednání vázána dohodami a nezávislost toliko předstírá.

### Vklad

3. Pokud vklad postrádá tržní podstatu, příjemce přebírá účetní hodnoty u vkladatele, a to včetně struktury jejich ocenění a souvisejících fondů. Tj.
    (a) aktiva přechází v jejich brutto hodnotě včetně kumulovaných odpisů a znehodnocení,
    (b) k aktivům se duplikují jejich fondy, jako jsou fondy z přecenění (ty však zároveň zůstávají i u vkladatele a vážou se nově k podílu vzniklému vkladem).
4. K ocenění vkladu pro účely ZOK se nepřihlíží. Bude-li základní kapitál vzniklý v důsledku vkladu převyšovat jeho účetní hodnotu, vykáže se záporný fond ve vlastním kapitálu.
5. Do vlastního kapitálu vzniklého v důsledku vkladu se duplikují fondy, které se váží k vloženým aktivům. Vlastní kapitál se upraví o odloženou daň. Zbývající část vlastního kapitálu může být označena jako zisky minulých let, pokud u vkladatele takové zisky byly, a to do jejich výše.
6. Vkladatel oceňuje podíl vzniklý vkladem v účetních hodnotách vkládaných aktiv a dluhů. Pokud by taková hodnota byla záporná, vklad se ocení nulou a rozdíl se vykáže ve fondu z přecenění, jako by šlo o přecenění na reálnou hodnotu investičního aktiva.
7. Vkladatelův vlastní kapitál ani jeho struktura se vkladem nemění.

### Přeměna

8. K přeměně bez tržní podstaty se na straně příjemce jmění přistupuje jako ke vkladu bez tržní podstaty do míry, jak je to jen možné. K vyčlenění se přistupuje identicky jako ke vkladu.
9. Při přeměně bez tržní podstaty

(a) se pro účely účetnictví nepřihlíží k ocenění aktiv a dluhů reálnou hodnotou vyžadovanému zákonem o přeměnách,
(b) u přebíraných aktiv a dluhů přebírá příjemce účetní hodnoty u předávající účetní jednotky, a to včetně struktury jejich ocenění a souvisejících fondů,
(c) při které dochází ke zvýšení nebo vzniku základního kapitálu nástupnické účetní jednotky ze jmění zanikající či rozdělované účetní jednotky, se souvztažně se zvýšením či vznikem základního kapitálu snižuje položka „ostatní kapitálové fondy“,
(d) jde-li o nabytí aktiva nebo dluhu přeměnou bez tržní podstaty mateřskou účetní jednotkou od dceřiné účetní jednotky, tato aktiva a dluhy se prvotně ocení jejich účetní hodnotou uvedenou v konsolidované účetní závěrce, která by byla sestavena k rozhodnému dni bez zohlednění této přeměny,
(e) nástupnická účetní jednotka v příloze k účetním výkazům popíše přebírané následné znehodnocení,
(f) u přebíraných odepisovatelných aktiv nástupnická účetní jednotka přehodnotí původní odpisové plány tak, aby odpovídaly jí plánovanému využití aktiva,
(g) u přebíraných aktiv a dluhů, jejichž ocenění je dáno účetním odhadem, nástupnická účetní jednotka vyjde pro potřeby ocenění z nejlepších informací dostupných k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky přímo předcházející zahajovací rozvahu.

10. U účetních jednotek, kterým se při přeměně mění podíly nebo nové podíly vznikají (např. mateřské účetní jednotce se dceřiná účetní jednotka rozdělí, vznikne nový podíl vyčleněním, je získán nový podíl na pokračující jednotce za podíl na účetní jednotce zaniklé sloučením), se při změnách těchto podílů vychází z účetních hodnot těchto podílů.

## XVIII. Kapitálové transakce (nepeněžité vklady a přeměny) s tržní podstatou

### Obecné řešení

1. Na kapitálové transakce s tržní podstatou se použije účetní řešení pro směnu.

### Vklady

2. Příjemce vkladu vkládaná aktiva a dluhy ocení reálnou hodnotou (v případě obchodního závodu se určí reálná hodnota obchodního závodu); má se za to, že reálnou hodnotu určil znalec ve svém posudku pro účely ocenění nepeněžitého vkladu podle ZOK. Struktura původního ocenění (kumulované odpisy, následné znehodnocení) se nepřebírá.
3. Jedná-li se o vklad obchodního závodu, jeho reálná hodnota se rozdělí na reálnou hodnotu jednotlivých převzatých aktiv a dluhů. Přitom není podstatné, zda dané aktivum vkladatel účetně vykazoval (tj. lze vykázat např. nehmotná aktiva vkladatelem vytvořená a nevykazovaná). Rozdíl mezi reálnou hodnotou obchodního závodu a reálnou hodnotou jednotlivých aktiv a dluhů je goodwill; je-li rozdíl záporný, je výnosem.
4. Ve stejné výši dojde ke zvýšení vlastního kapitálu s případnou korekcí o odloženou daň. Zvýšený vlastní kapitál se dělí na základní kapitál a ážio. O případnou odloženou daň se upraví ážio. Původní fondy spjaté s vkládanými aktivy s nimi nepřechází.
5. Vkladatel ocení podíl vzniklý z vkladu reálnou hodnotou vložených aktiv a dluhů; přitom vezme v úvahu posudek znalce pro účely ocenění nepeněžitého vkladu podle ZOK. Rozdíl mezi touto hodnotou a jejich původní účetní hodnotou ovlivní výsledek hospodaření běžného období – jedná se o směnu aktiv za podíl.
6. Fond z přecenění ve vlastním kapitálu vkladatele, který se vázal k vloženým aktivům a dluhům, se rozpouští (buď do výsledku hospodaření běžného období, nebo do výsledku hospodaření minulých let, podle typu přeceněných aktiv nebo dluhů). Jedná se o realizaci vložených aktiv a vypořádání dluhů.

### Přeměna

7. Při přeměně s tržní podstatou se vychází z nepeněžitého vkladu s tržní podstatou do míry, do které to je možné. Řešení vyčlenění je identické jako u nepeněžního vkladu.
8. Při přeměně s tržní podstatou
   (a) se převzatá aktiva a dluhy ocení reálnou hodnotou k rozhodnému dni; při jejich stanovení se vezme v úvahu posudek znalce pro účely ocenění jmění;
   (b) v případě převzetí obchodního závodu vzniká goodwill nebo výnos stejně jako u vkladu;
   (c) zvýšení vlastního kapitál v přebírající účetní jednotce je tvořeno jen základním kapitálem a ážiem; ážio se případně upraví o odloženou daň. Žádné fondy ani zisk minulých let se nepřebírají.
9. U účetních jednotek, kterým se při přeměně mění podíly nebo nové podíly vznikají (např. vznikne nový podíl vyčleněním sloučením, je získán nový podíl na pokračující jednotce za podíl na účetní jednotce zaniklé sloučením), se změny těchto podílů považují za směnu. Nové podíly jsou oceněny reálnou hodnotou aktiv a dluhů, o které účetní jednotka při přeměně přišla. Rozdíl této hodnoty a jejich původní účetní hodnoty ovlivní výsledek hospodaření za účetní období.

## XIX. Výnosy

1. Výnos nastává v okamžiku splnění závazku vůči zákazníkovi; to je obvykle v okamžiku, kdy zákazník převezme kontrolu nad dodaným plněním (službou, zbožím, výrobkem).
2. Výnos nastává postupně, plní-li účetní jednotka svůj závazek postupně. Účetní jednotka plní svůj závazek postupně, pokud:
   (a) zákazník průběžně dodávané plnění zároveň průběžně spotřebovává,
   (b) účetní jednotka vytváří nebo vylepšuje aktivum kontrolované zákazníkem nebo
   (c) účetní jednotce vzniká vymahatelná pohledávka za dosud dodané částečné plnění a zároveň tímto plněním nevzniká účetní jednotce aktivum, s kterým by mohla volně disponovat.
3. V případě postupného plnění závazku vůči zákazníkovi se výnos účtuje postupně. Přitom účetní jednotka postupuje:
   (a) metodou výstupů, která dosažený postup určuje dle hodnoty výstupů dosud předaných zákazníkovi v porovnání s hodnotou zbývajících výstupů určených k předání, nebo
   (b) metodou vstupů, která dosažený postup určuje dle dosud vynaložených vstupů v porovnání s celkovou hodnotou vstupů nutných ke splnění závazku.
4. Spočívá-li závazek účetní jednotky v dodání více plnění najednou (víceprvkový prodej), celková prodejní cena se rozdělí na jednotlivá plnění ~~včetně jejich časového rozlišení~~ podle poměru reálné hodnoty těchto plnění. Nelze-li identifikovat jednotlivá plnění nebo jsou-li vedlejší plnění nevýznamná, vykáže účetní jednotka celý kontrakt jako jedno plnění.
5. V případě dodání plnění se splatností úhrady za něj delší než 12 měsíců se výnos určí ve výši prodejní ceny odpovídající obvyklým (tedy krátkodobým) platebním podmínkám.
6. Při dodání s právem vrácení se výnosy snižují o odhad vratek. Tento odhad se účtuje jako rezerva a snížení výnosů.

## XX. Zaměstnanecké benefity

1. Nevyplacená dovolená bude zahrnovat veškerou nevyplacenou dovolenou, tj. včetně dovolené převáděné do dalšího roku u pokračujících zaměstnanců. Tento odhad bude dluhem vůči zaměstnancům, nikoli rezervou.
2. Plnění ze sociálního fondu tvořeného ze zisku na základě stanov nebo rozhodnutí valné hromady bude osobním nákladem (mzdou). Zároveň dojde ke snížení sociálního fondu ve prospěch nerozdělených zisků minulých let. Pokud k takovým plněním bude účetní jednotka povinna,

takový dluh vykáže jako rezervu proti osobním nákladům; zároveň dojde ke snížení sociálního fondu ve prospěch nerozdělených zisků minulých let

3. FKSP u neziskových účetních jednotek bude vykazován jako rezerva a jeho tvorba jako náklad.

## XXI. Funkční měna a kurzové rozdíly

4. Kurzové zisky a ztráty vznikají
   (a) při vypořádání aktiv a dluhů v cizí měně (definice viz zákon; tato definice se liší od stávajícího vymezení „majetku a závazků vyjádřených v cizí měně“, resp. zahrnuje jednoznačně pouze aktiva a dluhy, které jsou předmětem kurzového rizika),
   (b) k okamžiku, ke kterému byla účetní závěrka sestavena, ke kterému se účetní hodnota aktiv a dluhů v cizí měně přepočítá na měnu účetnictví podle kurzu přepočtu na měnu účetnictví (definice viz zákon).
5. V případě pobočky účetní jednotky v zahraničí lze postupovat tak, že
   (a) se každá transakce řeší z pohledu účetní jednotky (jako dnes) nebo
   (b) na pobočku se hledí jako na samostatnou entitu s vlastní funkční měnou a výnosy, náklady, aktiva a dluhy se přebírají do účetnictví účetní jednotky jen periodicky (alespoň 1x za účetní období). Při tom se postupuje stejně, jako by se jednalo o dceru s vlastní funkční měnou při jejím zahrnutí do konsolidované účetní závěrky – tj. výnosy a náklady se přeberou v průměrném kurzu za dané období a aktiva a dluhy v závěrkovém kurzu.
6. Přebírá se řešení všech interpretací NÚR, které se týkají kurzových rozdílů.

## XXII. Dotace – u podnikatelů

1. Přijatá dotace je dluhem (výnos příštích období).
2. Dotace nikdy nesnižují pořizovací výdaj stálých aktiv.
3. Dotace se účtuje do výnosů postupně, jak jsou plněny podmínky dotace.
4. Podmínky udržitelnosti se odvíjí od ustanovení dotační smlouvy; lze je prodloužit jednostranným veřejným příslibem vyvolávajícím očekávání třetích stran. Toho účetní jednotka dosáhne tak, že veřejný příslib alespoň:
   (a) písemně sdělí poskytovateli dotace,
   (b) zveřejní na webu promující dotované aktivum a webu účetní jednotky (pokud takové weby existují),
   (c) uvede v příloze účetní závěrky a
   (d) zveřejní trvalým a dostupným způsobem v místě provozování dotovaného aktiva (tam, kde se běžně vyskytují zákazníci).
5. V případě nevýznamných dotací lze dotace do výnosů účtovat postupně podle odpisu dotovaných aktiv.

## XXIII. Dotace (neziskové účetní jednotky)

1. Přijatá dotace je fondem ve vlastním kapitálu.
2. Dotace nikdy nesnižují pořizovací výdaj stálých aktiv.
3. Dotace se z fondu účtuje do výnosů postupně, jak jsou plněny podmínky dotace; alternativně je lze účtovat do výnosů podle toho, jak se stálé aktivum pořízené z dotace odpisuje.
4. V případě neplnění podmínek dotace se tento fond překlasifikuje na dluh (hrozí-li vrácení).

# Část E. Zvláštní ustanovení k oceňování a účetním metodám

## I. Pořizovací výdaje

1. Je-li platba splatná za více než 12 měsíců a účetní jednotka pořizovací výdaj oceňuje současnou hodnotou sjednané částky k úhradě, tato současná hodnota se zjistí jako odhad, kolik by za pořízení aktiva nebo služby bylo potřeba zaplatit dodavateli za běžných platebních podmínek (obvykle max. do 3 měsíců).
2. Není-li částka podle předchozího odstavce spolehlivá, určí se jako součet budoucích plateb diskontovaných za použití přírůstkové úrokové míry.
3. Přírůstková úroková míra je taková úroková míra, za kterou by dostupná banka byla ochotna poskytnout úvěr na stejný účel, pro který vznikl daný dluh.
4. Pro ocenění pořizovacího výdaje dodatečného zhodnocení platí stejná pravidla jako pro ocenění pořizovacích výdajů (tj. jedná se fakticky o „dodatečné“ pořizovací výdaje).

## II. Ocenění dluhu

1. Dluh z přijetí peněz (úvěr, zápůjčka, přijatá záloha, výnosy příštích období) se ocení ve výši přijaté částky. V případě velkých a středních účetních jednotek se dluh dále sníží o transakční poplatky (např. poplatek bance, náklady na emisi dluhopisů); mikro a malé účetní jednotky, které si nezvolí používání současné hodnoty, transakční poplatky vykáží rovnou jako náklad.
2. Peněžitý dluh z pořízení aktiv jiných než peněz se ocení částkou potřebnou k úhradě dluhu, jde-li o dluh splatný do 1 roku.
3. Jde-li o dluh splatný za dobu delší, ocení se současnou hodnotou (viz ustanovení výše o pořizovacím výdaji); tento dluh mohou mikro a malé účetní jednotky ocenit jmenovitou hodnotou.
4. Dluh se následně oceňuje naběhlou hodnotou, tj. narůstá o naběhlé úroky. To platí jak pro úročené dluhy z přijetí peněz, tak dluhy prvotně oceňované současnou hodnotou.

## III. Následné znehodnocení (doposud „opravné položky“)

1. Znehodnocením se snižuje účetní hodnota aktiva.
2. Znehodnocení je nákladem.
3. Očekávaná návratnost
   (a) stálého aktiva se stanoví jako vyšší z následujících částek: (a) reálná hodnota aktiva a (b) hodnota z užívání aktiva, nestanoví-li tento předpis jinak,
   (b) zásob určených k dalšímu zpracování se určí jako očekávaná prodejní cena produkce, která z nich bude vytvořena, snížená o prodejní náklady a náklady na dokončení,
   (c) zásob určených k prodeji se určí jako jejich očekávaná prodejní cena snížená o náklady na prodej,
   (d) pohledávek se určí jako částka, jejíž obdržení je pravděpodobné.
4. Je-li účetní hodnota aktiva vyšší než jeho očekávaná návratnost, účetní hodnota aktiva se sníží na tuto částku.
5. Výpočet očekávané návratnosti se vyžaduje pouze v případě, existují-li náznaky znehodnocení, kterými je nepříznivý vývoj na relevantním trhu, zastarání aktiva, poškození aktiva, změny v úmyslu využití aktiva účetní jednotkou nebo zkušenosti účetní jednotky z minulých let ohledně návratnosti.
6. Znehodnocení aktiva je obvykle důsledek změny tržních podmínek, poruch nebo jiných nečekaných událostí.

7. Znehodnocení aktiva není důsledkem používání aktiva zamýšleným způsobem a nelze ho použít pro vyjádření spotřeby ekonomických užitků představovaných aktivem účetní jednotkou (tj. nelze jím nahradit odpisy).
8. Pominou-li příčiny znehodnocení, znehodnocení může být částečně nebo zcela zrušeno. To neplatí v případě goodwillu.
9. Dokud aktivum splňuje podmínky způsobilosti k vykázání, jeho znehodnocení se zaznamenává v účetním systému odděleně (tímto se např. odlišuje vyřazení pohledávky od jejího následného znehodnocení).

## IV. Náhradní metody u nevýznamných transakcí

10. Stálá aktiva pod limit stálých drobných aktiv lze jednorázově odepsat (viz stálá aktiva).
11. Pořízení nevýznamného materiálu, který neslouží k výrobě zásob, lze účtovat přímo do nákladů.
12. Nevýznamné časové rozlišování lze zanedbat, tj. o nákladech a výnosech lze účtovat v okamžiku úhrady nebo fakturace (vč. přijatých a poskytnutých záloh). Stejně lze postupovat u pravidelně se opakujících nákladů nebo výnosů, pokud jejich odchylky (fluktuace) nejsou významné.
13. Opravy nevýznamných chyb mohou účetní jednotky účtovat jako transakce, které nastaly v běžném období, tj. neprovede se retrospektivní vykázání opravy chyby.
14. Nevýznamná dodatečná zhodnocení lze účtovat jako náklad (limit si stanovuje účetní jednotka).
15. U nevýznamné investice, která by jinak musela být v konsolidované účetní závěrce vykázána v ekvivalenční metodě, se ekvivalenční metoda nemusí použít.
16. Dopad na významnost se posuzuje jak u jednotlivé transakce, tak u všech transakcí, pro něž bylo zjednodušené řešení použito, v úhrnu.

## V. Náhradní metody u prakticky neproveditelných účetních metod

17. Nelze-li u fúze mateřské a 100% dceřiné účetní jednotky vyjít z účetních hodnot uvedených v konsolidované účetní závěrce, majetek a dluhy nabyté přeměnou se ocení účetními hodnotami zúčastněné účetní jednotky, ze které tento majetek a dluhy pochází.

## VI. Změna metody, oprava chyby minulých let

18. Obdobně jako dnes „jiný výsledek hospodaření minulých let“ zůstává zachován.
19. Podrobněji viz interpretace Národní účetní rady I-29.

## VII. Změna kategorie účetní jednotky

20. Upuštění od následného oceňování naběhlou nebo reálnou hodnotou v důsledku změny kategorie účetní jednotky nemá na dosavadní následné ocenění vliv.
21. Účetní hodnota práva užívání se v důsledku změny kategorie účetní jednotky z velké nebo střední účetní jednotky na malou nebo mikro účetní jednotku nemění.
22. V ostatních případech se na změnu oceňování v důsledku změny kategorie účetní jednotky použijí ustanovení o změně metody.
23. Pohledávku nebo dluh jiný než z pořízení práva užívání se splatností delší než jeden rok prvotně oceněné jmenovitou hodnotou peněžního toku lze i po změně kategorie účetní jednotky následně oceňovat jako pohledávku nebo dluh prvotně oceněné jmenovitou hodnotou peněžního toku, nevede-li takový postup k významné odchylce účetní hodnoty aktiva nebo dluhu; při tomto postupu se nemění ani původní účetní řešení aktiva, dluhu, výnosu nebo nákladu souvisejícího s pohledávkou nebo dluhem. Splatnost pohledávky nebo dluhu se pak pro účely následného oceňování posuzuje od okamžiku změny kategorie účetní jednotky.
24. Při změně kategorie účetní jednotky z malé nebo mikro účetní jednotky na velkou nebo střední účetní jednotku lze namísto postupu podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví 16 Leasingy přijatého přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím přijímání některých

mezinárodních účetních standardů nadále pokračovat v postupu podle ustanovení pro malé a mikro účetní jednotky, nevede-li takový postup k významné odchylce účetní hodnoty aktiva nebo dluhu.

### VIII. Změna odhadu

25. Podrobněji viz interpretace Národní účetní rady I-29.

### IX. Události po datu rozvahy

26. Viz interpretace Národní účetní rady I-24.

## Část F. Přechodná ustanovení

1. Rozdíl mezi účetním přístupem dle dosavadních účetních předpisů a účetních předpisů vycházejících z nového zákona o účetnictví je změnou účetní metody. Jinak se postupuje pouze v případě, je-li tak výslovně stanoveno účetním předpisem.
2. Výnosy z prodeje aktiva nebo dodání služby s úhradou za více než 12 měsíců musí být alespoň ve výši současné hodnoty sjednaných plateb vypočtené při úrokové míře stanovené jako PRIBOR zvýšený o osm procentních bodů. Je-li funkční měnou jiná měna než česká koruna, PRIBOR se nahradí obdobnou úrokovou mírou relevantní pro danou měnu. *Poznámka: toto přechodné ustanovení se plánuje na přechodnou dobu v délce 3 až 5 let.*

## Část G. Struktura účetních výkazů

### Uspořádání a označování položek rozvahy (podnikatelské účetní jednotky)

| **Aktiva** | | | |
|---|---|---|---|
| | | | **STÁLÁ AKTIVA** |
| **A.** | **I.** | | **Nehmotná aktiva** |
| | | 1. | Goodwill |
| | | 2. | Výsledky vlastního vývoje |
| | | 3. | Ostatní nehmotná aktiva |
| **A.** | **II.** | | **Hmotná aktiva** |
| | | 1. | Pozemky a stavby |
| | | 2. | Stroje a zařízení |
| | | 3. | Nedokončená hmotná aktiva |
| | | 4. | Biologická aktiva |
| | | 5. | Ostatní hmotná aktiva |
| **A.** | **III.** | | **Investiční aktiva** |
| | | 1. | Podíly ve skupině |
| | | 2. | Půjčky ve skupině |
| | | 3. | Podíly s významným vlivem |
| | | 4. | Půjčky – významný vliv |
| | | 5. | Půjčky – ostatní |
| | | 6. | Ostatní investiční aktiva |
| **B.** | | | **OBĚŽNÁ AKTIVA** |
| **B.** | **I.** | | **Zásoby** |
| | | 1. | Materiál (vč. surovin) |
| | | 2. | Výrobky a zboží |
| | | 3. | Nedokončené zásoby (vč. záloh, polotovarů, nedokončené výroby) |
| **B.** | **II.** | | **Dlouhodobé pohledávky** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 1. | Pohledávky z obchodních vztahů |
| | | 2. | Pohledávky ve skupině |
| | | 3. | Poskytnuté zálohy |
| | | 4. | Odložená daňová pohledávka |
| | | 5. | Pohledávky ostatní |
| **B.** | **III.** | | **Krátkodobé pohledávky** |
| | | 1. | Pohledávky z obchodních vztahů |
| | | 2. | Pohledávky ve skupině |
| | | 3. | Poskytnuté zálohy |
| | | 4. | Pohledávky ostatní |
| **B.** | **IV.** | | **Jiná finanční a ostatní aktiva** |
| | | 1. | Podíly – ovládané entity |
| | | 2. | Ostatní |
| **B.** | **V.** | | **Peníze a peněžní ekvivalenty** |

| **Vlastní kapitál a dluhy celkem** | | | |
|---|---|---|---|
| **A.** | | | **VLASTNÍ KAPITÁL** |
| **A.** | **I.** | | **Základní kapitál** (vč. nezapsaných změn) |
| **A.** | **II.** | | **Kapitálové fondy** (ážio + OKF + RF vkladem) |
| **A.** | **III** | | **Korekce VK** |
| | | 1. | Nesplacený VK (dříve Pohledávky za upsaný VK (-)) |
| | | 2. | Vlastní podíly (-) |
| | | 3 | Rozdíl z přeměn a vkladů bez tržní podstaty (-) |
| **A.** | **IV.** | | **Fond z přecenění** |
| | | | |
| | | | |
| **A.** | **V.** | | **Fondy ze zisku** (rezervní, statutární) |
| **A.** | **VI.** | | **Výsledek hospodaření** |
| | | 1. | Výsledek hospodaření minulých let (+/-) |
| | | 2. | Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-) |
| | | 3. | Výsledek hospodaření účetního období (+/-) |
| | | 4. | Vyplacené zálohy na podíl na zisku (-) |
| **B.** | | | **DLUHY** |
| **B.** | **I.** | | **Rezervy** |
| **B.** | **II.** | | **Dlouhodobé dluhy** |
| | | 1. | Vydané dluhopisy |
| | | 2. | Půjčky a leasingy (vč. úvěrů) |
| | | 3. | Dluhy ve skupině |
| | | 4. | Dluhy z obchodních vztahů |
| | | 5. | Přijaté zálohy |
| | | 6. | Odložený daňový dluh |
| | | 7. | Ostatní dluhy |
| **B.** | **III.** | | **Krátkodobé dluhy** |
| | | 1. | Vydané dluhopisy |
| | | 2. | Půjčky a leasingy (vč. úvěrů) |
| | | 3. | Dluhy ve skupině |
| | | 4. | Dluhy z obchodních vztahů |
| | | 5. | Dluhy vůči zaměstnancům |
| | | 6. | Dluhy vůči veřejné správě |
| | | 7. | Přijaté zálohy |
| | | 8. | Ostatní dluhy |

# Uspořádání a označování položek výkazu výsledku hospodaření – druhové členění (podnikatelské účetní jednotky)

| | | | |
|---|---|---|---|
| **1.** | | + | **Tržby** |
| | 1. | + | Tržby z prodeje služeb |
| | 2. | + | Tržby z prodeje výrobků |
| | 3. | + | Tržby z prodeje zboží |
| **2.** | | - | **Prodané zboží** |
| **3.** | | - | **Spotřeba materiálu a energií** |
| **4.** | | - | **Služby** |
| **5.** | | - | **Osobní náklady** |
| | 1. | - | Mzdové náklady |
| | 2. | - | Náklady na zákonné pojistné |
| **6.** | | - | **Odpisy** |
| **7.** | | -/+ | **Přírůstky a úbytky vytvořených zásob** |
| **8.** | | + | **Aktivace výroby do stálých aktiv** |
| **9.** | | -/+ | **Výsledek z pozbytí ostatních aktiv a dluhů** |
| **10.** | | -/+ | **Znehodnocení provozních aktiv** (vč. vyřazení v důsledku znehodnocení) |
| | 1. | -/+ | Znehodnocení stálých aktiv |
| | 2. | -/+ | Znehodnocení zásob |
| | 3. | -/+ | Znehodnocení pohledávek |
| **11.** | | -/+ | **Ostatní provozní náklady a výnosy** (včetně daní a poplatků) |
| * | | * | **PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)** |
| **12.** | | + | **Podíly na zisku** |
| **13.** | | + | **Výnosové úroky** |
| | 1. | + | Výnosové úroky ve skupině |
| | 2 | + | Výnosové úroky mimo skupinu |
| **14.** | | - | **Nákladové úroky** |
| | 1. | - | Nákladové úroky ve skupině |
| | 2. | - | Nákladové úroky mimo skupinu |
| **15.** | | -/+ | **Změny reálných hodnot** |
| **16.** | | -/+ | **Znehodnocení finančních aktiv** |
| **17.** | | -/+ | **Výsledek z pozbytí finančních nástrojů** |
| **18.** | | -/+ | **Kurzové rozdíly** |
| **19.** | | + | **Ostatní finanční výnosy a náklady** |
| ** | | ** | **FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)** |
| *** | | *** | **VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM (+/-)** |
| **20.** | | -/+ | **Daň ze zisku** |
| | 1. | -/+ | Splatná daň (vč. z příjmů, dorovnávací daně, nadměrných zisků) |
| | 2. | -/+ | Odložená daň |
| **** | | **** | **VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PO ZDANĚNÍ (+/-)** |

Tvorba a rozpouštění rezerv se vykazuje dle druhu N.

# Uspořádání a označování položek výkazu výsledku hospodaření – účelové členění (podnikatelské účetní jednotky; pouze provozní část)

| | |
|---|---|
| 1. | Tržby z prodeje služeb |
| 2. | Náklady na Prodané služby |
| 3. | Tržby z prodeje výrobků |
| 4. | Náklady na Prodané výrobky |
| 5. | Tržby z prodeje zboží |
| 6. | Náklady na Prodané zboží |
| 7. | Prodejní náklady |
| 8. | Správní náklady |
| 9. | Ostatní provozní výnosy |
| 10. | Ostatní provozní náklady |
| 11. | **PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)** |

# ROZDÍLOVÁ TABULKA NÁVRHU PŘEDPISU ČR S LEGISLATIVOU EU

## k návrhu zákona o účetnictví

| **ZÁKON ze dne …. 2026 o účetnictví** | | **Odpovídající předpis EU** | | |
|---|---|---|---|---|
| Ustanovení (část, §, odst., písm., apod.) | Obsah | Celex č. | Ustanovení (čl., odst., písm., bod, apod.) | Obsah |
| § 1 návětí | Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie[1)] zároveň navazuje na přímo použitelné předpisy Evropské unie[2)] a upravuje | 32013L0034 | čl. 53 odst. 1 třetí pododstavec | Tyto předpisy přijaté členskými státy musí obsahovat odkaz na tuto směrnici nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení. |
| | | 32011L0085 | čl. 15 odst. 2 | Tyto předpisy přijaté členskými státy musí obsahovat odkaz na tuto směrnici nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení. Způsob odkazu si stanoví členské státy. |
| | | 31986L0635 | čl. 47 odst. 3 | Členské státy sdělí Komisi znění hlavních ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti působnosti této směrnice. |
| | | 31991L0674 | čl. 70 odst. 3 | Členské státy Komisi sdělí znění hlavních ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti působnosti této směrnice. |
| § 1 písm. d) | Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie[1)], zároveň navazuje na přímo použitelné předpisy Evropské unie[2)] a upravuje<br>d) použití vykazovaných informací pro potřeby účetního výkaznictví státu | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 12 | Členské státy zajistí, aby veškerá opatření přijatá v souladu s kapitolami II, III a IV byla konzistentní v rámci celého sektoru vládních institucí a komplexně pokrývala všechny jeho subsektory. Za tím účelem členské státy zejména uplatňují konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťují spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 3 odst. 1 písm. a) | Účetní jednotkou je<br>a) právnická osoba se sídlem v České republice | 32013L0034 | čl. 1 odst. 1 | Koordinační opatření stanovená touto směrnicí se použijí na právní a správní předpisy členských států, které se vztahují na formy podniků uvedené<br><br>a) v příloze I;<br><br>b) v příloze II, jestliže všichni přímí či nepřímí společníci podniku, jejichž ručení jinak není omezeno, fakticky ručí jen omezeně, neboť jsou sami podniky, které<br>i) mají formu, která je uvedena v příloze I, nebo<br>ii) se neřídí právem některého členského státu, avšak jejich právní forma je srovnatelná s formami uvedenými v příloze I. |
| § 6 odst. 2 písm. c) | Vybraným účetním postupem je postup upravený účetním předpisem, který by použila účetní jednotka srovnatelná s osobou nebo jinou jednotkou, které nejsou účetními jednotkami, s výjimkou účetního postupu týkajícího se<br>c) ověřování a zveřejňování vykazovaných informací. | 31989L0117 | čl. 2 odst. 3 | Pobočky nejsou povinny zveřejňovat roční účetní závěrky týkající se jejich vlastní činnosti. |
| § 10 odst. 3 | Účetní jednotkou veřejného sektoru je<br>a) organizační složka státu,<br>b) státní fond,<br>c) územní samosprávný celek,<br>d) dobrovolný svazek obcí,<br>e) příspěvková organizace,<br>f) veřejná kulturní instituce,<br>g) veřejná výzkumná instituce,<br>h) veřejná vysoká škola,<br>i) zdravotní pojišťovna,<br>j) Česká televize,<br>k) Český rozhlas,<br>l) Vinařský fond,<br>m) Garanční systém finančního trhu,<br>n) Garanční fond obchodníků s cennými papíry,<br>o) Rada pro veřejný dohled nad auditem. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 1 a 2 | 1. Pokud jde o vnitrostátní systémy veřejných účtů, v členských státech fungují systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na Evropském systému národních a regionálních účtů. Uvedené systémy veřejných účtů sektoru vládních institucí podléhají vnitřní kontrole a nezávislému auditu.<br>2. Členské státy zajistí, aby veřejnost měla včasný a pravidelný přístup k fiskálním údajům týkajícím se všech subsektorů sektoru vládních institucí, jak jsou stanoveny nařízením (EU) č. 549/2013. Členské státy zejména zveřejňují čtvrtletní údaje o dluhu za centrální vládní instituce, národní vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení, a pokud nemají zavedeny integrované, komplexní a vnitrostátně harmonizované systémy akruálního finančního účetnictví, samostatně údaje o schodku, a to před koncem následujícího čtvrtletí nebo po zveřejnění příslušných údajů Komisí (Eurostatem). |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 12 | Členské státy zajistí, aby veškerá opatření přijatá v souladu s kapitolami II, III a IV byla konzistentní v rámci celého sektoru vládních institucí a komplexně pokrývala všechny jeho subsektory. Za tím účelem členské státy zejména uplatňují konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťují spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů. |
| § 11 písm. a) | Účetní jednotkou veřejného zájmu je účetní jednotka, která je<br>a) obchodní korporací, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, | 32013L0034 | čl. 2 odst. 1 písm. a) | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>1) „subjekty veřejného zájmu“ podniky spadající do oblasti působnosti článku 1,<br>a) které se řídí právem některého členského státu a jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 14 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/39/ES ze dne 21. dubna 2004 o trzích finančních nástrojů (1); |
| § 11 písm. b) | Účetní jednotkou veřejného zájmu je účetní jednotka, která je<br>b) investičním fondem nebo podfondem investičního fondu, jejichž emitované cenné papíry kolektivního investování jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, | 32013L0034 | čl. 2 odst. 1 písm. d) | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>1) „subjekty veřejného zájmu“ podniky spadající do oblasti působnosti článku 1,<br>d) které za subjekty veřejného zájmu označí členské státy, což mohou být například podniky, které jsou důležité z hlediska veřejného zájmu vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu svých zaměstnanců; |
| § 11 písm. c) | Účetní jednotkou veřejného zájmu je účetní jednotka, která je<br>c) bankou, spořitelním a úvěrním družstvem nebo systémově významným obchodníkem, | 32013L0034 | čl. 2 odst. 1 písm. b) | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>1) „subjekty veřejného zájmu“ podniky spadající do oblasti působnosti článku 1,<br>b) které jsou úvěrovými institucemi ve smyslu čl. 4 bodu 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/48/ES ze dne 14. června 2006 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o jejím výkonu (1) jinými než úvěrové instituce uvedené v článku 2 zmíněné směrnice; |
| § 11 písm. d) | Účetní jednotkou veřejného zájmu je účetní jednotka, která je<br>d) tuzemskou pojišťovnou, tuzemskou zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem, | 32013L0034 | čl. 2 odst. 1 písm. c) | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>1) „subjekty veřejného zájmu“ podniky spadající do oblasti působnosti článku 1,<br>c) které jsou pojišťovnami ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice Rady 91/674/EHS ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách pojišťoven (2), nebo |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 11 písm. e) | Účetní jednotkou veřejného zájmu je účetní jednotka, která je<br>e) zdravotní pojišťovnou. | 32013L0034 | čl. 2 odst. 1 písm. d) | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>1) „subjekty veřejného zájmu“ podniky spadající do oblasti působnosti článku 1,<br>d) které za subjekty veřejného zájmu označí členské státy, což mohou být například podniky, které jsou důležité z hlediska veřejného zájmu vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu svých zaměstnanců; |
| § 12 odst. 1 první věta | Mateřskou účetní jednotkou je účetní jednotka, která sama přímo nebo nepřímo ovládá jinou účetní jednotku nebo zahraniční účetní jednotku. | 32013L0034 | čl. 2 odst. 9 | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>9) „mateřským podnikem“ podnik, který kontroluje jeden či více dceřiných podniků; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 12 odst. 2 první věta | Pro účely posouzení ovládání se použijí ustanovení zákona o obchodních korporacích upravující ovládající a ovládané osoby. | 32013L0034 | čl. 22 odst. 1 | Členský stát od každého podniku, který se řídí jeho vnitrostátním právem, vyžaduje, aby sestavoval konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku, jestliže daný podnik (mateřský podnik)<br>a) má většinu hlasovacích práv akcionářů nebo společníků v jiném podniku (dceřiném podniku);<br>b) má právo jmenovat či odvolat většinu členů správního, řídícího nebo dozorčího orgánu jiného podniku (dceřiného podniku) a je zároveň akcionářem nebo společníkem takového podniku;<br>c) má právo uplatňovat rozhodující vliv na jakýkoli podnik (dceřiný podnik), jehož je akcionářem nebo společníkem na základě smlouvy, kterou s ním uzavřel, nebo podle jeho stanov, společenské nebo zakladatelské smlouvy, umožňuje-li právo, jímž se dceřiný podnik řídí, aby byl takovým smlouvám nebo ustanovením podřízen.<br><br>Členský stát nemusí vyžadovat, aby byl mateřský podnik akcionářem nebo společníkem svého dceřiného podniku. Členské státy, jejichž právo takovou smlouvu či taková ustanovení nestanoví, nemusí toto ustanovení uplatňovat; nebo<br>d) je akcionářem či společníkem jakéhokoli jiného podniku a<br>i) většina členů správních, řídících či dozorčích orgánů tohoto podniku (dceřiného podniku), kteří byli členy těchto orgánů během stávajícího účetního období, předcházejícího účetního období a až do doby sestavení konsolidované účetní závěrky, byla jmenována výhradně s využitím jeho hlasovacích práv, nebo<br>ii) na základě dohody uzavřené s ostatními akcionáři či společníky tohoto podniku (dceřiného podniku) disponuje většinou hlasovacích práv akcionářů nebo společníků v tomto podniku. Členské státy mohou přijmout podrobnější předpisy o formě a obsahu takových dohod.<br><br>Členské státy předepíší alespoň úpravu uvedenou v bodě ii). Mohou podmínit použití bodu i) požadavkem, aby hlasovací práva představovala nejméně 20 % celkového počtu. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | Bod i) se však nepoužije, má-li třetí strana vůči tomuto podniku práva uvedená v písmenech a), b) nebo c). |
| | | | čl. 22 odst. 2 | Vedle případů uvedených v odstavci 1 mohou členské státy vyžadovat, aby kterýkoli podnik, jenž se řídí jejich vnitrostátním právem, sestavoval konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku, jestliže<br>a) tento podnik (mateřský podnik) může vykonávat nebo skutečně vykonává rozhodující vliv nebo kontrolu nad jiným podnikem (dceřiným podnikem), nebo<br>b) tento podnik (mateřský podnik) a jiný podnik (dceřiný podnik) jsou řízeny jednotně mateřským podnikem. |
| | | | čl. 22 odst. 3 | Pro účely odst. 1 písm. a), b) a d) se k hlasovacím právům a jmenovacím a odvolacím právům mateřského podniku přičítají práva všech ostatních dceřiných podniků a práva náležející kterékoli osobě jednající vlastním jménem, ale na účet mateřského podniku nebo jiného dceřiného podniku. |
| | | | čl. 22 odst. 4 | Pro účely odst. 1 písm. a), b) a d) se od práv uvedených v odstavci 2 odečítají práva<br>a) příslušející k podílům drženým na účet jakékoli osoby jiné než mateřský podnik nebo některý dceřiný podnik; nebo<br>b) příslušející k podílům<br>i) drženým jako záruka, jsou-li tato práva vykonávána v souladu s přijatými pokyny, nebo<br>ii) drženým ve spojitosti s poskytováním půjček v rámci běžné podnikatelské činnosti, jsou-li tato práva vykonávána v zájmu osoby poskytující zajištění. |
| | | | čl. 22 odst. 5 | Pro účely odst. 1 písm. a) a d) se od souhrnu hlasovacích práv akcionářů nebo společníků dceřiného podniku odečítají hlasovací práva příslušející k podílům, které jsou v držení samotného podniku, jeho dceřiného podniku nebo osoby jednající vlastním jménem, ale na účet těchto podniků. |
| § 13 | Dceřinou účetní jednotkou je účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, které sama přímo nebo nepřímo ovládá mateřská účetní jednotka. | 32013L0034 | čl. 2 odst. 10 | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>10) „dceřiným podnikem“ podnik kontrolovaný mateřským podnikem, včetně jakéhokoli dceřiného podniku mateřského podniku, jenž stojí v čele těchto podniků; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 15 odst. 1 | Přidruženou účetní jednotkou je účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, které nejsou dceřinou ani společně ovládanou účetní jednotkou jiné účetní jednotky a ve kterých tato jiná účetní jednotka má kvalifikovanou účast a může v nich uplatňovat podstatný vliv. | 32013L0034 | čl. 2 odst. 13 první věta | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>„přidruženým podnikem“ podnik, v němž má účast jiný podnik a na jehož provozní a finanční politiku má tento jiný podnik podstatný vliv. |
| § 15 odst. 2 | Kvalifikovanou účastí se pro účely účetnictví rozumí účast v účetní jednotce nebo zahraniční účetní jednotce, jejímž účelem je vytvoření trvalejšího propojení přispívajícího k činnostem účetní jednotky, která v ní má tuto účast. | 32013L0034 | čl. 2 bod 2 | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>2) „účastí“ práva, která drží určitý podnik na základním kapitálu jiných podniků a která jsou určena k tomu, aby vytvořením trvalého spojení s těmito podniky přispěla k činnosti podniku, který je drží; přitom není rozhodné, zda jsou tato práva představována cennými papíry či nikoli. Má se za to, že podíl na základním kapitálu jiného podniku představuje účast tehdy, je-li tento podíl vyšší než procentní hodnota stanovená členskými státy, která je nižší než 20% nebo rovna 20%; |
| § 15 odst. 3 | Má se za to, že kvalifikovanou účastí je účast v účast v účetní jednotce nebo zahraniční účetní jednotce ve výši alespoň 20%. | 32013L0034 | čl. 2 bod 2 | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>2) „účastí“ práva, která drží určitý podnik na základním kapitálu jiných podniků a která jsou určena k tomu, aby vytvořením trvalého spojení s těmito podniky přispěla k činnosti podniku, který je drží; přitom není rozhodné, zda jsou tato práva představována cennými papíry či nikoli. Má se za to, že podíl na základním kapitálu jiného podniku představuje účast tehdy, je-li tento podíl vyšší než procentní hodnota stanovená členskými státy, která je nižší než 20% nebo rovna 20%; |
| § 15 odst. 4 | Má se za to, že účetní jednotka může uplatňovat podstatný vliv, pokud podíl na hlasovacích právech je alespoň 20% | 32013L0034 | čl. 2 odst. 13 druhá věta | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>Má se za to, že podnik uplatňuje podstatný vliv v jiném podniku tehdy, jestliže v něm drží nejméně 20% hlasovacích práv jeho akcionářů či společníků. |
| § 16 odst. 1 | Nadřazenou účetní jednotkou je mateřská účetní jednotka nebo konsolidující zahraniční účetní jednotka. | 32013L0034 | čl. 23 odst. 4 písm. a) | Osvobození podle odstavce 3 musí splňovat všechny tyto podmínky:<br>a) aniž je dotčen odstavec 9, osvobozený podnik a všechny jeho dceřiné podniky jsou konsolidovány v účetní závěrce širší skupiny podniků, jejichž mateřský podnik se řídí právem některého členského státu; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 16 odst. 2 | Nejvyšší mateřskou účetní jednotkou je mateřská účetní jednotka, kterou sama přímo nebo nepřímo neovládá žádná účetní jednotka ani zahraniční účetní jednotka. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48a odst. 1 písm. a) | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br>1) „nejvyšším mateřským podnikem“ podnik, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny podniků |
| § 16 odst. 3 | Nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotkou je konsolidující zahraniční účetní jednotka, kterou sama přímo nebo nepřímo neovládá žádná účetní jednotka ani zahraniční účetní jednotka. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48a odst. 1 bod 1 | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br>1) „nejvyšším mateřským podnikem“ podnik, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny podniků |
| § 16 odst. 4 | Samostatnou účetní jednotkou je účetní jednotka,<br>a) která není mateřskou ani dceřinou účetní jednotkou a<br>b) kterou sama přímo nebo nepřímo neovládá zahraniční účetní jednotka. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48a odst. 1 bod 4 | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br>4) „samostatným podnikem“ podnik, který není součástí skupiny ve smyslu čl. 2 bodu 11 |
| § 16 odst. 5 | Samostatnou zahraniční účetní jednotkou je zahraniční účetní jednotka,<br>a) která sama přímo nebo nepřímo neovládá jinou účetní jednotku ani jinou zahraniční účetní jednotku a<br>b) kterou jiná účetní jednotka ani jiná zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo neovládá. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48a odst. 1 bod 4 | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br>4) „samostatným podnikem“ podnik, který není součástí skupiny ve smyslu čl. 2 bodu 11 |
| § 17 | Skupinou se pro účely účetnictví rozumí mateřská účetní jednotka a její dceřiné podniky | 32013L0034 | čl. 2 bod 11 | Pro účely této směrnice se rozumí:<br>11) „skupinou“ mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky; |
| § 19 odst. 2 | Mikro účetní jednotkou je účetní jednotka, která splňuje alespoň 2 z těchto podmínek<br>a) aktiva celkem do 11 000 000 Kč,<br>b) roční úhrn čistého obratu do 22 000 000 Kč a<br>c) průměrný počet zaměstnanců do 10. | 32013L0034 ve znění 32023L2775 | čl. 3 odst. 1 | Uplatňují-li členské státy jednu nebo více možností podle článku 36, vymezí mikropodniky jako podniky, které k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:<br>a) bilanční suma: 450 000 EUR,<br>b) čistý obrat: 900 000 EUR,<br>c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 10. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 19 odst. 3 | Malou účetní jednotkou je účetní jednotka, která<br>a) nesplňuje požadavky podle odstavce 2 a<br>b) splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:<br>1. aktiva celkem do 120 000 000 Kč,<br>2. roční úhrn čistého obratu do 240 000 000 Kč,<br>3. průměrný počet zaměstnanců do 50. | 32013L0034 ve znění 32023L2775 | čl. 3 odst. 2 první pododstavec | Malými podniky jsou podniky, které k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:<br>a) bilanční suma: 5 000 000 EUR,<br>b) čistý obrat: 10 000 000 EUR,<br>c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 50. |
| § 19 odst. 4 | Střední účetní jednotkou je účetní jednotka. která<br>a) nesplňuje požadavky podle odstavců 2 a 3 a<br>b) splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:<br>1. aktiva celkem do 600 000 000 Kč,<br>2. roční úhrn čistého obratu do 1 200 000 000 Kč,<br>3. průměrný počet zaměstnanců do 250. | 32013L0034 ve znění 32023L2775 | čl. 3 odst. 3 | Středními podniky jsou podniky, které nejsou mikropodniky ani malými podniky a které k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:<br>a) bilanční suma: 25 000 000 EUR,<br>b) čistý obrat: 50 000 000 EUR,<br>c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250. |
| § 19 odst. 5 | Velkou účetní jednotkou je účetní jednotka, která splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:<br>a) aktiva celkem nad 600 000 000 Kč,<br>b) roční úhrn čistého obratu nad 1 200 000 000 Kč a<br>c) průměrný počet zaměstnanců nad 250. | 32013L0034 ve znění 32023L2775 | čl. 3 odst. 4 | Velkými podniky jsou podniky, které k rozvahovému dni překračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:<br>a) bilanční suma: 25 000 000 EUR,<br>b) čistý obrat: 50 000 000 EUR,<br>c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250. |
| § 20 | Na účetní jednotku veřejného zájmu se hledí jako na velkou účetní jednotku s výjimkou ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů. | 32013L0034<br><br>32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 40<br><br>čl. 19a odst. 1 první pododstavec | Není-li v této směrnici výslovně stanoveno jinak, neumožní členské státy subjektům veřejného zájmu využívat zjednodušení a osvobození stanovených v této směrnici. Se subjektem veřejného zájmu se zachází jako s velkým podnikem bez ohledu na jeho čistý obrat, bilanční sumu či průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období.<br>Velké podniky a malé a střední podniky, s výjimkou mikropodniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a), zahrnou do zprávy vedení podniku informace potřebné k pochopení dopadů podniku na otázky udržitelnosti a informace potřebné k pochopení toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují vývoj podniku, jeho výkonnost a postavení. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 4 první pododstavec | Členské státy vyžadují, aby střední a velké dceřiné podniky uvedené v čl. 3 odst. 3 a 4, které se řídí jejich vnitrostátním právem a jsou ovládány nejvyšším mateřským podnikem, který se neřídí právem žádného členského státu a pro něhož celkové konsolidované výnosy uvedené v jeho konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, zveřejnily a zpřístupnily zprávu s informacemi o dani z příjmů tohoto nejvyššího mateřského podniku za pozdější z těchto dvou po sobě jdoucích účetních období. |
| § 21 odst. 1 | Aktivy celkem se pro účely účetnictví rozumí úhrn účetních hodnot aktiv zjištěný ke konci účetního období. | 32013L0034 | čl. 3 odst. 11 | Bilanční suma uvedená v odstavcích 1 až 7 tohoto článku zahrnuje celkovou hodnotu buď aktiv uvedených v položkách A až E části „aktiva“ podle vzoru členění stanoveného v příloze III, nebo aktiv uvedených v položkách A až E podle vzoru členění stanoveného v příloze IV. |
| § 22 odst. 1 | Čistým obratem podnikatelské účetní jednotky je úhrn výnosů, na kterých je založen její obchodní model, za účetní období. Při určování těchto výnosů se přihlíží zejména k odvětví a trhu, na kterém účetní jednotka působí, a k podstatě činnosti účetní jednotky pro její zákazníky. | 32013L0034 | čl. 2 odst. 5 první část věty<br><br>čl. 3 odst. 12 první věta | Pro účely této směrnice se rozumí:<br><br>5)„čistým obratem“ částky pocházející z prodeje výrobků a z poskytování služeb po odečtení prodejních slev, daně z přidané hodnoty a ostatních daní přímo spojených s obratem;<br><br>Při výpočtu hraničních hodnot uvedených v odstavcích 1 až 7 mohou členské státy vyžadovat, aby u podniků, u nichž není „čistý obrat“ relevantní, byly zahrnuty výnosy z jiných zdrojů. |
| § 22 odst. 2 | Čistým obratem účetní jednotky, která je pojišťovnou nebo zajišťovnou, je úhrn výnosů z hrubého předepsaného pojistného za účetní období. | 32013L0034 ve znění 32022L2464<br><br>31991L0674 | čl. 2 odst. 5 část věty<br><br>čl. 66 bod 2 druhá odrážka | Pro účely této směrnice se rozumí:<br><br>5) „čistým obratem“: …; nicméně v případě pojišťoven uvedených v čl. 1 odst. 3 prvním pododstavci písm. a) této směrnice je „čistý obrat“ vymezen v souladu s článkem 35 a čl. 66 bodem 2 směrnice Rady 91/674/EHS.<br>Použije se směrnice 83/349/EHS s výhradou těchto ustanovení:<br>2. Informace uvedené v čl. 9 odst. 2 první a druhé odrážce, jmenovitě<br>- čistý obrat,<br>se nahrazují informacemi o hrubém sjednaném pojistném podle čl. 35 této směrnice. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 22 odst. 3 | Čistým obratem účetní jednotky, která je bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem, je úhrn výnosů z úroků a podobných výnosů, včetně úroků z cenných papírů s pevnými výnosy, výnosů z cenných papírů, výnosů z úplat a provizí za poskytnuté služby, zisku z finančních operací, a ostatních provozních výnosů za účetní období. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 2 odst. 5 část věty | Pro účely této směrnice se rozumí:<br><br>5) „čistým obratem“ …; v případě úvěrových institucí uvedených v čl. 1 odst. 3 prvním pododstavci písm. b) této směrnice je „čistý obrat“ vymezen v souladu s čl. 43 odst. 2 písm. c) směrnice Rady 86/635/EHS |
| | | 31986L0635 | čl. 43 odst. 2 písm. c) druhá a třetí odrážka | Informace uvedené v čl. 9 odst. 2 první a druhé odrážce směrnice 83/349/EHS, jmenovitě<br>- čistý obrat,<br>se nahrazují<br>součtem položek 1, 3, 4, 6 a 7 uvedených v článku 27 nebo položek B.1, B.2, B.3, B.4 a B.7 uvedených v článku 28 této směrnice. |
| § 23 odst. 1 první věta | Ke změně kategorie účetní jednotky dochází od individuálního účetního období bezprostředně následujícího po 2 po sobě jdoucích individuálních účetních obdobích, k jejichž koncům účetní jednotka splní požadavky pro zařazení do určité kategorie. Pokud ke koncům těchto účetních období účetní jednotka splní požadavky pro zařazení do různých<br>a) vyšších kategorií, spadá do nižší z těchto vyšších kategorií, nebo<br>b) nižších kategorií, spadá do vyšší z těchto kategorií. | 32013L0034 | čl. 3 odst. 10 | Pokud k rozvahovému dni podnik nebo skupina překročí nebo přestane překračovat dvě ze tří hraničních hodnot uvedených v odstavcích 1 až 7, ovlivní to použití odchylek povolených touto směrnicí jen tehdy, jestliže to nastane ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. |
| § 24 odst. 1 | Mateřská účetní jednotka, která není subjektem veřejného zájmu, určuje svou kategorii účetní jednotky podle hodnot svého konsolidačního celku pro určení jeho kategorie. | 32013L0034 | čl. 3 odst. 12 druhá věta | Členské státy mohou vyžadovat, aby mateřské podniky počítaly své hraniční hodnoty na konsolidovaném, a nikoli individuálním základě. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 25 odst. 2 | Malým konsolidačním celkem je konsolidační celek, který splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:<br>a) aktiva celkem do 120 000 000 Kč,<br>b) roční úhrn čistého obratu do 240 000 000 Kč,<br>c) průměrný počet zaměstnanců do 50. | 32013L0034 ve znění 32023L2775 | čl. 3 odst. 5 první pododstavec | Malými skupinami jsou skupiny, které sestávají z mateřského podniku a dceřiných podniků, jež mají být zahrnuty do konsolidace, a které na konsolidovaném základě nepřekračují k rozvahovému dni mateřského podniku alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:<br>a) bilanční suma: 5 000 000 EUR,<br>b) čistý obrat: 10 000 000 EUR,<br>c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 50. |
| § 25 odst. 3 | Středním konsolidačním celkem je konsolidační celek, který<br>a) nesplňuje požadavky podle odstavce 2 a<br>b) splňuje alespoň 2 z těchto podmínek:<br>1. aktiva celkem do 600 000 000 Kč,<br>2. roční úhrn čistého obratu do 1 200 000 000 Kč,<br>3. průměrný počet zaměstnanců do 250. | 32013L0034 ve znění 32023L2775 | čl. 3 odst. 6 | Střední skupiny jsou skupiny, které nejsou malými skupinami, které sestávají z mateřského podniku a dceřiných podniků, jež mají být zahrnuty do konsolidace, a které na konsolidovaném základě nepřekračují k rozvahovému dni mateřského podniku alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:<br>a) bilanční suma: 25 000 000 EUR,<br>b) čistý obrat: 50 000 000 EUR,<br>c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250. |
| § 25 odst. 4 | Velkým konsolidačním celkem je konsolidační celek, který splňuje alespoň 2 z těchto podmínek<br>a) aktiva celkem nad 600 000 000 Kč,<br>b) roční úhrn čistého obratu nad 1 200 000 000 Kč,<br>c) průměrný počet zaměstnanců nad 250. | 32013L0034 ve znění 32023L2775 | čl. 3 odst. 7 | Velké skupiny jsou skupiny, které sestávají z mateřského podniku a dceřiných podniků, jež mají být zahrnuty do konsolidace, a které na konsolidovaném základě překračují k rozvahovému dni mateřského podniku alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:<br>a) bilanční suma: 25 000 000 EUR,<br>b) čistý obrat: 50 000 000 EUR,<br>c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250. |
| § 25 odst. 5 | Na konsolidační celek, jehož součástí je účetní jednotka veřejného zájmu nebo její zahraniční obdoba, se hledí jako na velký konsolidační celek s výjimkou ustanovení týkajících se zprávy o daních z příjmů | 32013L0034 | čl. 23 odst. 1<br><br>čl. 23 odst. 2 | Od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku jsou osvobozeny malé skupiny s výjimkou případů, kdy je některý podnik ve skupině subjektem veřejného zájmu.<br><br>Členské státy mohou od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku osvobodit střední skupinu s výjimkou případů, kdy je některý podnik ve skupině subjektem veřejného zájmu. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 26 odst. 1 | Aktiva celkem a roční úhrn čistého obratu se pro účely určení kategorie konsolidačního celku zjistí<br>a) součtem jejich výší vykazovaných u mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku, nebo<br>b) na konsolidovaném základě. | 32013L0034 | čl. 3 odst. 11 | Bilanční suma uvedená v odstavcích 1 až 7 tohoto článku zahrnuje celkovou hodnotu buď aktiv uvedených v položkách A až E části „aktiva“ podle vzoru členění stanoveného v příloze III, nebo aktiv uvedených v položkách A až E podle vzoru členění stanoveného v příloze IV. |
| § 26 odst. 2 písm. a) | V případě postupu podle odstavce 1 písm. a) se<br>a) podmínky pro aktiva celkem a roční úhrn čistého obratu zvyšují o 20%. | 32013L0034 | čl. 3 odst. 8 | Členské státy povolí, aby při výpočtu hraničních hodnot uvedených v odstavcích 5 až 7 nebyla prováděna kompenzace uvedená v čl. 24 odst. 3 ani žádné vyloučení vyplývající z čl. 24 odst. 7. V těchto případech se hraniční hodnoty pro bilanční sumu a čistý obrat zvyšují o 20 %. |
| § 27 odst. 1 první věta | Ke změně kategorie konsolidačního celku dochází od konsolidačního účetního období bezprostředně následujícího po 2 po sobě jdoucích účetních konsolidačních účetních obdobích, k jejichž koncům konsolidační celek splní podmínky pro zařazení do určité kategorie. Pokud ke koncům těchto účetních období konsolidační celek splní požadavky pro zařazení do různých<br>a) vyšších kategorií, spadá do nižší z těchto vyšších kategorií, nebo<br>b) nižších kategorií, spadá do vyšší z těchto nižších kategorií. | 32013L0034 | čl. 3 odst. 10 | Pokud k rozvahovému dni podnik nebo skupina překročí nebo přestane překračovat dvě ze tří hraničních hodnot uvedených v odstavcích 1 až 7, ovlivní to použití odchylek povolených touto směrnicí jen tehdy, jestliže to nastane ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. |
| § 33 odst. 1 písm. d) | Cílem účetního výkaznictví je poskytnout externímu uživateli účetní informace užitečné pro<br>d) posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky v případě účetního výkaznictví účetní jednotky veřejného sektoru. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 2 | Členské státy zajistí, aby veřejnost měla včasný a pravidelný přístup k fiskálním údajům týkajícím se všech subsektorů sektoru vládních institucí, jak jsou stanoveny nařízením (EU) č. 549/2013. Členské státy zejména zveřejňují čtvrtletní údaje o dluhu za centrální vládní instituce, národní vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení, a pokud nemají zavedeny integrované, komplexní a vnitrostátně harmonizované systémy akruálního finančního účetnictví, samostatně údaje o schodku, a to před koncem následujícího čtvrtletí nebo po zveřejnění příslušných údajů Komisí (Eurostatem). |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 37 odst. 1 | Účetní informace věrně zobrazuje skutečnost, pokud vystihuje ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti a tuto skutečnost zobrazuje<br>a) úplně,<br>b) neutrálně a<br>c) správně | 32013L0034 | čl. 6 odst. 1, písm. h) | Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:<br><br>h) položky zachycené ve výsledovce a v rozvaze se zaúčtovávají a vykazují s ohledem na podstatu dotčené transakce nebo ujednání; |
| § 37 odst. 4 | Opatrným zobrazením skutečnosti je zobrazení, které<br>a) v případě nejistoty ohledně vyhodnocení této skutečnosti nenadhodnocuje aktivum a výnos ani nepodhodnocuje dluh a náklad a<br>b) nevede k neopodstatněnému podhodnocení aktiva a výnosu ani k neopodstatněnému nadhodnocení dluhu a nákladu. | 32013L0034 | čl. 6 odst. 1 písm. c) | Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:<br>c) zachycování a oceňování se provádí na základě zásady opatrnosti; zejména platí, že<br>i) zachycovat se mohou jen zisky, které byly k rozvahovému dni realizovány<br>ii) zachycovat se musí 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; a<br>iii) zachycovat se musí všechny záporné úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk nebo ztráta |
| § 39 | Účetní informace je srozumitelná, pokud je uspořádaná, označená, jasná a výstižná. | 32013L0034 | čl. 4 odst. 2 | Roční účetní závěrka musí být sestavena jasně a v souladu s touto směrnicí. |
| § 41 | Účetní informace je srovnatelná, pokud její porovnání s jinou účetní informací umožňuje učinit závěr ohledně jejich podobnosti nebo odlišnosti mezi účetními obdobími účetní jednotky nebo mezi různými účetními jednotkami. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 12 | Členské státy zajistí, aby veškerá opatření přijatá v souladu s kapitolami II, III a IV byla konzistentní v rámci celého sektoru vládních institucí a komplexně pokrývala všechny jeho subsektory. Za tím účelem členské státy zejména uplatňují konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťují spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů. |
| § 54 | Rezervou se pro účely účetnictví rozumí dluh, u kterého není jisté, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši dojde k úbytku ekonomického zdroje potřebného k jeho splnění, s výjimkou dluhu ze závazku spočívajícího ve vzájemném plnění, který bude splněn poskytnutím aktiva nebo služby předem známé druhé straně. | 32013L0034 | čl. 12 odst. 12 | Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo datum, ke kterému vzniknou. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 64 odst. 1 | Účetní závěrka musí podávat věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace. | 32013L0034 | čl. 4 odst. 3 první věta | Roční účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření podniku. |
| § 65 odst. 2 | Nepostačuje-li postup podle účetních předpisů k věrnému a poctivému zobrazení, účetní jednotka v příloze účetních výkazů uvede doplňující informace potřebné ke splnění tohoto požadavku. | 32013L0034 | čl. 4 odst. 3 druhá věta | Pokud by použití této směrnice k podání věrného a poctivého obrazu o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření podniku nedostačovalo, musí být v příloze v účetní závěrce poskytnuty takové další informace, které jsou pro naplnění tohoto požadavku nezbytné. |
| § 65 odst. 3 | Dojde-li účetní jednotka ve zcela výjimečných případech k tomu, že postup podle účetních předpisů je v rozporu se zásadou věrného a poctivého zobrazení, takový postup nepoužije. Účetní jednotka v takovém případě použije k naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení vhodnou účetní metodu. V příloze účetních výkazů uvede důvody nepoužití tohoto postupu a vysvětlí jeho dopady na účetní informace. | 32013L0034 | čl. 4 odst. 4 první pododstavec | Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že uplatňování některého ustanovení této směrnice je neslučitelné s povinností uloženou v odstavci 3, takové ustanovení se v zájmu podání věrného a poctivého obrazu o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření podniku nepoužije. Nepoužití takového ustanovení se uvede v příloze v účetní závěrce s řádným odůvodněním a s vysvětlením vlivu na aktiva, pasiva, finanční situaci a výsledek hospodaření podniku. |
| § 66 odst. 1 | Účetní jednotka vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, ledaže je jejím záměrem tuto činnost ukončit nebo je zřejmé, že v ní nebude moci pokračovat. | 32013L0034 | čl. 6 odst. 1 písm. a) | Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:<br><br>a) předpokládá se, že podnik bude ve své činnosti nepřetržitě pokračovat; |
| § 67 | V účetní závěrce se zobrazuje dopad transakce nebo jiné události, které nastaly v účetním období, za které se účetní závěrka sestavuje, bez ohledu na to,<br>a) kdy nastává peněžní tok související s danou transakcí nebo událostí,<br>b) kdy se účetní jednotka o dané transakci nebo události dozvěděla,<br>c) zda je zobrazovaný dopad dané transakce nebo události konečný, nebo<br>d) zda lze zobrazovaný dopad dané transakce nebo události pouze odhadovat. | 32013L0034 | čl. 6 odst. 1 písm. d) | Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:<br><br>d) částky zachycené v rozvaze a výsledovce se stanoví na akruálním principu; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 1 | Pokud jde o vnitrostátní systémy veřejných účtů, v členských státech fungují systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na Evropském systému národních a regionálních účtů. Uvedené systémy veřejných účtů sektoru vládních institucí podléhají vnitřní kontrole a nezávislému auditu. |
| § 68 odst. 1 písm. a) | Pro zobrazení dopadu transakce a jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace v účetní závěrce nemusí účetní jednotka použít účetní metodu původně vyžadovanou účetním předpisem a může použít účetním předpisem stanovenou náhradní účetní metodu, pokud by<br>a) použití účetní metody původně vyžadované účetním předpisem vedlo k poskytnutí nevýznamné účetní informace, | 32013L0034 | čl. 6 odst. 1 písm. j) | Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:<br><br>j) požadavky týkající se účetního zachycování, oceňování, vykazování, uvádění informací a konsolidace stanovené v této směrnici nemusí být dodržovány, jestliže je účinek jejich dodržování nevýznamný. |
| § 68 odst. 2 | Významnou je taková účetní informace, o které lze rozumně předpokládat, že by její opomenutí nebo nesprávné, neúplné nebo zkreslené uvedení mělo vliv na rozhodnutí externího uživatele. Významnost účetní informace se posuzuje samostatně i v souvislosti s ostatními účetními informacemi uvedenými v téže účetní závěrce. | 32013L0034 | čl. 2 odst. 16 | Pro účely této směrnice se rozumí:<br><br>„významnou“ taková informace, o níž by bylo možné rozumně předpokládat, že by její opomenutí nebo nesprávné uvedení mělo vliv na rozhodnutí, která uživatelé činí na základě účetní závěrky podniku. Významnost jednotlivých položek se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými položkami. |
| § 69 odst. 1 první věta | Jednotlivé položky účetních výkazů se vykazují bez jejich vzájemné kompenzace. | 32013L0034 | čl. 6 odst. 1 písm. g) | Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:<br><br>g) jakákoli kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů je zakázána; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 69<br>odst. 2 | Pokud účetní jednotka vzájemně kompenzuje položky účetních výkazů, uvede v příloze účetních výkazů výši těchto položek před jejich vzájemnou kompenzací, je-li taková informace relevantní. | 32013L0034 | čl. 6 odst. 2 | Bez ohledu na odst. 1 písm. g) mohou členské státy ve zvláštních případech povolit nebo vyžadovat, aby podniky prováděly kompenzaci mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů, jsou-li kompenzované částky uvedeny v hrubé výši v příloze v účetní závěrce. |
| § 70 | Účetní závěrka se sestavuje tak, aby transparentně navazovala na účetní závěrku sestavenou za bezprostředně předcházející účetní období. | 32013L0034 | čl. 6 odst. 1 písm. e) | Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:<br><br>e) počáteční rozvaha každého účetního období musí odpovídat konečné rozvaze předchozího účetního období; |
| § 71 odst. 1 druhá věta | Účetní metoda stanoví zejména podmínky způsobilosti prvků účetní závěrky k vykázání, postup jejich prvotního a následného ocenění nebo určení jejich výše, způsob jejich vykázání v účetní závěrce a uvádění informací o nich v příloze účetních výkazů. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 12 | Členské státy zajistí, aby veškerá opatření přijatá v souladu s kapitolami II, III a IV byla konzistentní v rámci celého sektoru vládních institucí a komplexně pokrývala všechny jeho subsektory. Za tím účelem členské státy zejména uplatňují konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťují spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů. |
| § 72<br>odst. 1<br>písm. b) | Účetní jednotka může k prvnímu dni účetního období změnit používanou účetní metodu nebo uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů používaná při sestavení účetní závěrky, pokud<br>b) tím lépe naplní zásadu věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace. | 32013L0034<br><br><br><br><br><br><br><br><br><br><br><br>32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 6 odst. 1 písm. b)<br><br><br><br><br><br><br><br>čl. 9 odst. 1 první věta<br>čl. 12 | Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:<br><br>b) účetní pravidla a metody oceňování nelze od jednoho účetního období k druhému měnit;<br><br><br><br><br><br><br>Členění rozvahy a výsledovky se nesmí měnit od jednoho účetního období ke druhému.<br>Členské státy zajistí, aby veškerá opatření přijatá v souladu s kapitolami II, III a IV byla konzistentní v rámci celého sektoru vládních institucí a komplexně pokrývala všechny jeho subsektory. Za tím účelem členské státy zejména uplatňují konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťují spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 72<br>odst. 3 | Pokud účetní jednotka postupuje podle odstavce 1 nebo 2, uvede v příloze účetních výkazů informace o provedených změnách a jejich odůvodnění. | 32013L0034<br><br><br><br><br>32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 9 odst. 1 třetí věta<br><br><br><br><br>čl. 12 | Každé takovéto odchýlení musí být uvedeno a zdůvodněno v příloze v účetní závěrce.<br><br><br><br><br>Členské státy zajistí, aby veškerá opatření přijatá v souladu s kapitolami II, III a IV byla konzistentní v rámci celého sektoru vládních institucí a komplexně pokrývala všechny jeho subsektory. Za tím účelem členské státy zejména uplatňují konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťují spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů. |
| § 80 odst. 1 | Účetní závěrku tvoří účetní výkazy a příloha účetních výkazů. | 32013L0034 | čl. 4 odst. 1 první pododstavec | Roční účetní závěrka tvoří jeden celek a u všech podniků zahrnuje přinejmenším rozvahu, výsledovku a přílohu v účetní závěrce. |
| § 80 odst. 2 písm. a) a b) | Účetními výkazy jsou<br>a) rozvaha, která poskytuje účetní informace o finanční situaci k okamžiku, ke kterému se sestavuje,<br>b) výkaz výsledku hospodaření, který poskytuje účetní informace o finanční výkonnosti za období, za které se sestavuje, | 32013L0034 | čl. 4 odst. 1 první pododstavec | Roční účetní závěrka tvoří jeden celek a u všech podniků zahrnuje přinejmenším rozvahu, výsledovku a přílohu v účetní závěrce. |
| § 81 odst. 2 písm. b) | Příloha účetních výkazů obsahuje také informace o<br>b) nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů v případě účetní jednotky, která není povinna vyhotovit zprávu vedení. | 32013L0034 | čl. 19 odst. 3 | Členské státy mohou malé podniky osvobodit od povinnosti sestavovat zprávy vedení podniku, podnik od nich vyžadují, aby v příloze v účetní závěrce poskytly údaje požadované v čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU o nabytí vlastních akcií podnikem. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 83 odst. 1 písm. a) a b) | Účetní závěrka obsahuje<br>a) identifikační údaje účetní jednotky, kterými jsou<br>1. obchodní firma, název, označení nebo jméno,<br>2. adresa sídla a<br>3. identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno, a informace o zápisu do veřejného rejstříku nebo do jiné evidence, včetně oddílu a vložky<br>b) předmět činnosti účetní jednotky, případně účel, pro který byla ustavena, a právní formu účetní jednotky, | 32013L0034 | čl. 5 | Dokument obsahující účetní závěrku musí obsahovat název podniku a informace požadované podle čl. 5 písm. a) a b) směrnice 2009/101/ES. |
| | | 32017L1132 | čl. 26 písm. a) a b) | Členské státy stanoví, že obchodní listiny v tištěné nebo jakékoliv jiné formě mají obsahovat tyto údaje:<br>a) informace nezbytné k identifikaci rejstříku, u kterého je veden spis uvedený v článku 16, a číslo zápisu společnosti do tohoto rejstříku;<br>b)právní formu společnosti, sídlo společnosti a případně údaj, že společnost je v likvidaci. |
| § 95 odst. 1 písm. a) | Individuální účetní závěrku nemusí tvořit výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu, pokud jde o účetní závěrku<br>a) malé nebo mikro účetní jednotky | 32013L0034 | čl. 4 odst. 1 druhý pododstavec | Členské státy mohou od jiných než malých podniků vyžadovat, aby do roční účetní závěrky zahrnovaly kromě dokumentů uvedených v prvním pododstavci i další výkazy. |
| § 95 odst. 3 písm. a) | Individuální účetní závěrku nemusí tvořit Příloha účetních výkazů, pokud jde o účetní závěrku<br>a) mikro účetní jednotky, která následně neoceňuje reálnou hodnotou a nemá<br>1. aktiva zatížená zástavním právem,<br>2. podmíněné dluhy,<br>3. pohledávky za členy svých orgánů a<br>4. vlastní akcie ani jiné vlastní podíly | 32013L0034 | čl. 36 odst. 1 písm. b) | Členské státy mohou mikropodniky osvobodit od některé nebo od všech následujících povinností:<br>b) povinnosti vypracovat přílohu v účetní závěrce podle čl. 16, jestliže jsou v poznámce pod čarou rozvahy uvedeny informace vyžadované podle čl. 16 odst. 1 písm. d) a e) této směrnice a čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU |
| | | | čl. 36 odst. 3 | Členské státy nepovolí ani nevyžadují, aby se článek 8 vztahoval na jakýkoli mikropodnik využívající některé z osvobození uvedených v odstavcích 1 a 2 tohoto článku. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 96 odst. 2 | Příloha účetních výkazů účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru obsahuje také<br>a) informace o skutečnostech, které mají významný dopad na budoucí peněžní toky, nejsou uvedeny jinde v účetní závěrce a nemají opakující se charakter, a<br>b) vysvětlující informace pro účely schvalování účetní závěrky, je-li její schválení požadováno jiným právním předpisem. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 1 | Pokud jde o vnitrostátní systémy veřejných účtů, v členských státech fungují systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na Evropském systému národních a regionálních účtů. Uvedené systémy veřejných účtů sektoru vládních institucí podléhají vnitřní kontrole a nezávislému auditu. |
| § 97 odst. 1 | Mateřská účetní jednotka sestavuje a zveřejňuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku. | 32013L0034 | čl. 22 odst. 1 návětí | Členský stát od každého podniku, který se řídí jeho vnitrostátním právem, vyžaduje, aby sestavoval konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku, jestliže daný podnik (mateřský podnik) |
| | | | čl. 30 odst. 3 | Odstavec 1 se použije na konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení podniku. |
| | | 31986L0635 | čl. 42 odst. 1 | Úvěrové instituce sestavují konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou výroční zprávu v souladu se směrnicí 83/349/EHS, pokud tento oddíl nestanoví jinak. |
| | | 31991L0674 | čl. 65 odst. 1 | Pojišťovny sestavují konsolidované účetní závěrky a konsolidovanou výroční zprávu v souladu se směrnicí 83/349/EHS, pokud tento oddíl nestanoví jinak. |
| § 98 | Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku, pokud<br>a) je konsolidační celek malým konsolidačním celkem nebo<br>b) všechny dceřiné účetní jednotky<br>1. jsou z hlediska konsolidačního celku jednotlivě i v úhrnu nevýznamné, nebo<br>2. nemusí být zahrnuté do konsolidované účetní závěrky. | 32013L0034 | čl. 23 odst. 1 | Od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku jsou osvobozeny malé skupiny s výjimkou případů, kdy je některý podnik ve skupině subjektem veřejného zájmu. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 23 odst. 10 | Aniž jsou dotčeny čl. 6 odst. 1 písm. b), článek 21 a odstavce 1 a 2 tohoto článku, je od povinnosti podle článku 22 osvobozen každý mateřský podnik, včetně subjektu veřejného zájmu, jestliže<br>a) má pouze dceřiné podniky, které jsou jak jednotlivě, tak ve svém úhrnu nevýznamné; nebo<br>b) všechny jeho dceřiné podniky mohou být vyloučeny z konsolidace podle odstavce 9 tohoto článku. |
| § 99 odst. 1 písm. a) | Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku také tehdy, pokud<br>a) mateřská účetní jednotka a její dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce jí nadřazené účetní jednotky, | 32013L0034 | čl. 23 odst. 4 písm. a) | Osvobození podle odstavce 3 musí splňovat všechny tyto podmínky:<br>a) aniž je dotčen odstavec 9, osvobozený podnik a všechny jeho dceřiné podniky jsou konsolidovány v účetní závěrce širší skupiny podniků, jejichž mateřský podnik se řídí právem některého členského státu; |
| | | | čl. 23 odst. 8 písm. a) | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, mohou členské státy poskytující osvobození podle odstavců 3 a 5 tohoto článku osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:<br>a) osvobozený podnik a všechny jeho dceřiné podniky, aniž je dotčen odstavec 9, jsou konsolidovány v účetní závěrce širší skupiny podniků; |
| § 99 odst. 1 písm. b) | Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku také tehdy, pokud<br>b) nadřazená účetní jednotka sestaví řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotoví konsolidovanou zprávu vedení podle účetních předpisů nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu, | 32013L0034 | čl. 23 odst. 4 písm. b) | Osvobození podle odstavce 3 musí splňovat všechny tyto podmínky:<br>b) konsolidovanou účetní závěrku uvedenou v písmeni a) a konsolidovanou zprávu vedení podniku širší skupiny podniků sestavuje mateřský podnik této skupiny podle práva členského státu, kterým se daný mateřský podnik řídí, v souladu s touto směrnicí, s výjimkou požadavků stanovených v článku 29a, nebo v souladu s mezinárodními účetními standardy přijatými podle nařízení (ES) č. 1606/2002; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 99 odst. 1 písm. c) | Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku také tehdy, pokud<br>c) mateřská účetní jednotka není účetní jednotkou veřejného zájmu, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, | 32013L0034 | čl. 23 odst. 3 návětí | Bez ohledu na odstavce 1 a 2 tohoto článku členské státy osvobodí v následujících případech od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se právem některého členského státu řídí jeho vlastní mateřský podnik a |
| | | | čl. 23 odst. 5 návětí | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2 a 3 tohoto článku, mohou členské státy v případech neuvedených v odstavci 3 osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik řídí právem některého členského státu, jestliže jsou splněny všechny podmínky uvedené v odstavci 4 a jestliže |
| | | | čl. 23 odst. 8 návětí | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, mohou členské státy poskytující osvobození podle odstavců 3 a 5 tohoto článku osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky: |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 99 odst. 1 písm. d) | Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku také tehdy, pokud<br>d) mateřská účetní jednotka zveřejní ve lhůtě pro zveřejnění své řádné konsolidované účetní závěrky řádnou konsolidovanou účetní závěrku sestavenou nadřazenou účetní jednotkou, konsolidovanou zprávu vedení vyhotovenou nadřazenou účetní jednotkou a zprávu auditora o jejich ověření, | 32013L0034 | čl. 23 odst. 4 písm. c) první pododstavec<br><br><br><br><br><br><br><br><br><br>čl. 23 odst. 8 písm. c) druhý pododstavec | Osvobození podle odstavce 3 musí splňovat všechny tyto podmínky:<br>c) ve vztahu k osvobozenému podniku jsou způsobem předepsaným právem členského státu, jímž se osvobozený podnik řídí, v souladu s článkem 30 zveřejněny tyto dokumenty:<br>i) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v písmeni a) a konsolidovaná zpráva vedení podniku uvedená v písmeni b);<br>ii) zpráva auditora a<br>iii) případně dodatek uvedený v odstavci 6.<br><br>Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, mohou členské státy poskytující osvobození podle odstavců 3 a 5 tohoto článku osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:<br><br>Použijí se odst. 4 písm. c) a d) a odstavce 5, 6 a 7. |
| § 99 odst. 1 písm. e) | Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku také tehdy, pokud<br>e) mateřská účetní jednotka v příloze účetních výkazů své řádné individuální účetní závěrky uvede<br>1. údaj o tom, že jí nevznikla povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení, a<br>2. identifikační údaje nadřazené účetní jednotky a | 32013L0034 | čl. 23 odst. 4 písm. d) | Osvobození podle odstavce 3 musí splňovat všechny tyto podmínky:<br>Tento členský stát může vyžadovat, aby se dokumenty uvedené v bodech i), ii) a iii) zveřejňovaly v jeho úředním jazyce a správnost překladu byla ověřena;<br>d) v příloze v roční účetní závěrce osvobozený podnik uvede<br>i) název a sídlo mateřského podniku, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku uvedenou v písmenu a); a<br>ii) osvobození od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 23 odst. 8 písm. c) druhý pododstavec | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, mohou členské státy poskytující osvobození podle odstavců 3 a 5 tohoto článku osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:<br><br>Použijí se odst. 4 písm. c) a d) a odstavce 5, 6 a 7. |
| § 99 odst. 1 písm. f) bod 1 | Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku také tehdy, pokud<br>f) členové mateřské účetní jednotky odlišní od nadřazené účetní jednotky,<br>1. schválili nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního účetního období, že povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení nevzniká, má-li nadřazená účetní jednotka v mateřské účetní jednotce alespoň 90% podíl na základním kapitálu; ke schválení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny těchto členů, nebo | 32013L0034 | čl. 23 odst. 3 | Bez ohledu na odstavce 1 a 2 tohoto článku členské státy osvobodí v následujících případech od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se právem některého členského státu řídí jeho vlastní mateřský podnik a<br>a) mateřský podnik osvobozeného podniku drží veškeré podíly osvobozeného podniku. Podíly osvobozeného podniku, které jsou v držení členů jeho správních, řídících nebo dozorčích orgánů na základě zákona, stanov nebo zakladatelské či společenské smlouvy, se pro tyto účely nezohledňují; nebo<br>b) mateřský podnik osvobozeného podniku drží nejméně 90 procent podílů osvobozeného podniku a toto osvobození schválili ostatní akcionáři či společníci osvobozeného podniku. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 99 odst. 1 písm. f) bod 2 | Mateřská účetní jednotka není povinna sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku také tehdy, pokud<br>2. společně mající alespoň 10% podíl na základním kapitálu mateřské účetní jednotky nepožádali o splnění povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení mateřskou účetní jednotku nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního účetního období, má-li nadřazená účetní jednotka v mateřské účetní jednotce méně než 90% podíl na základním kapitálu. | 32013L0034 | čl. 23 odst. 5 | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2 a 3 tohoto článku, mohou členské státy v případech neuvedených v odstavci 3 osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik řídí právem některého členského státu, jestliže jsou splněny všechny podmínky uvedené v odstavci 4 a jestliže<br>a) o sestavení konsolidované účetní závěrky nepožádali nejpozději šest měsíců před koncem účetního období akcionáři nebo společníci osvobozeného podniku, kteří vlastní podíly představující určitý minimální podíl na upsaném základním kapitálu tohoto podniku;<br>b) minimální podíl uvedený v písmeni a) nepřevyšuje tyto hraniční hodnoty:<br>i) 10 % upsaného základního kapitálu v případě akciových společností nebo komanditních společností na akcie a<br>ii) 20 % upsaného základního kapitálu v případě podniků majících jinou formu;<br>c) členský stát pro toto osvobození nestanovil<br>i) podmínku, že se mateřský podnik, který sestavil konsolidovanou účetní závěrku podle čl. 4 písm. a), musí řídit vnitrostátním právem členského státu, který osvobození poskytl; nebo<br>ii) podmínky související se sestavováním a ověřováním této účetní závěrky. |
| | | | čl. 23 odst. 8 písm. c) druhý pododstavec | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, mohou členské státy poskytující osvobození podle odstavců 3 a 5 tohoto článku osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:<br><br>Použijí se odst. 4 písm. c) a d) a odstavce 5, 6 a 7. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 23 odst. 8 | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, mohou členské státy poskytující osvobození podle odstavců 3 a 5 tohoto článku osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:<br><br>a) osvobozený podnik a všechny jeho dceřiné podniky, aniž je dotčen odstavec 9, jsou konsolidovány v účetní závěrce širší skupiny podniků;<br><br>b) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v písmeni a) a případně konsolidovaná zpráva vedení podniku byly sestaveny<br>i) v souladu s touto směrnicí, s výjimkou požadavků stanovených v článku 29a;<br>ii) v souladu s mezinárodními účetními standardy přijatými podle nařízení (ES) č. 1606/2002;<br>iii) způsobem rovnocenným sestavování konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení podniku podle této směrnice, s výjimkou požadavků stanovených v článku 29a; nebo<br>iv) způsobem rovnocenným mezinárodním účetním standardům, jak je určeno v souladu s nařízením Komise (ES) č. 1569/2007 ze dne 21. prosince 2007, kterým se zavádí mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí v souladu se směrnicemi Evropského parlamentu a Rady 2003/71/ES a 2004/109/ES ( 1 );<br>c) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v písmenu a) byla ověřena jedním nebo více statutárními auditory nebo auditorskými společnostmi oprávněnými k provádění auditu účetních závěrek podle vnitrostátního práva, jímž se řídí podnik, který tuto účetní závěrku sestavil.<br>Použijí se odst. 4 písm. c) a d) a odstavce 5, 6 a 7. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 99 odst. 3 | Pro účely odstavce 1 písm. f) se nepřihlíží k podílům na základním kapitálu mateřské účetní jednotky, kterými disponuje člen statutárního orgánu nebo člen kontrolního orgánu této mateřské účetní jednotky. | 32013L0034 | čl. 23 odst. 1 písm. a) druhá věta | Bez ohledu na odstavce 1 a 2 tohoto článku členské státy osvobodí v následujících případech od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se právem některého členského státu řídí jeho vlastní mateřský podnik a<br>mateřský podnik osvobozeného podniku drží veškeré podíly osvobozeného podniku. Podíly osvobozeného podniku, které jsou v držení členů jeho správních, řídících nebo dozorčích orgánů na základě zákona, stanov nebo zakladatelské či společenské smlouvy, se pro tyto účely nezohledňují; nebo |
| § 99 odst. 4 písm. a) | Rovnocenným plněním povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu je<br>a) plnění těchto povinností<br>1. způsobem, který je v souladu s předpisem Evropské unie upravujícím roční účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a související zprávy některých forem podniků[5)] s výjimkou ustanovení týkajících se podávání zpráv o udržitelnosti,<br>2. způsobem upraveným mezinárodními účetními standardy nebo<br>3. způsobem, který je podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí[6)] srovnatelný se způsoby podle bodů 1 a 2, a | 32013L0034 | čl. 23 odst. 4 písm. b) | Osvobození podle odstavce 3 musí splňovat všechny tyto podmínky:<br><br>b) konsolidovanou účetní závěrku uvedenou v písmeni a) a konsolidovanou zprávu vedení podniku širší skupiny podniků sestavuje mateřský podnik této skupiny podle práva členského státu, kterým se daný mateřský podnik řídí, v souladu s touto směrnicí nebo mezinárodními účetními standardy přijatými podle nařízení (ES) č. 1606/2002; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 23 odst. 8 písm. b) | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, mohou členské státy poskytující osvobození podle odstavců 3 a 5 tohoto článku osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:<br><br>b) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v písmeni a) a případně konsolidovaná zpráva vedení podniku byly sestaveny<br>i) v souladu s touto směrnicí, s výjimkou požadavků stanovených v článku 29a;<br>ii) v souladu s mezinárodními účetními standardy přijatými podle nařízení (ES) č. 1606/2002;<br>iii) způsobem rovnocenným sestavování konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení podniku podle této směrnice, s výjimkou požadavků stanovených v čl. 29a; nebo<br>iv) způsobem rovnocenným mezinárodním účetním standardům, jak je určeno v souladu s nařízením Komise (ES) č. 1569/2007 ze dne 21. prosince 2007, kterým se zavádí mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí v souladu se směrnicemi Evropského parlamentu a Rady 2003/71/ES a 2004/109/ES ( 6 ); |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 99 odst. 4 písm. b) | Rovnocenným plněním povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu je<br>a) plnění povinnosti auditu účetní závěrky podle právního předpisu státu, podle jehož právních předpisů je nadřazená účetní jednotka ustavena. | 32013L0034 | čl. 23 odst. 8 písm. c) | Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, mohou členské státy poskytující osvobození podle odstavců 3 a 5 tohoto článku osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:<br><br>c) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v písmenu a) byla ověřena jedním nebo více statutárními auditory nebo auditorskými společnostmi oprávněnými k provádění auditu účetních závěrek podle vnitrostátního práva, jímž se řídí podnik, který tuto účetní závěrku sestavil. |
| § 101 odst. 1 písm. a) | Mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidované účetní závěrky dceřinou účetní jednotku, pokud<br>a) ve zcela výjimečných případech nelze údaje týkající se této dceřiné účetní jednotky nezbytné pro sestavení konsolidované účetní závěrky získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez toho, že by jejich získání vedlo k prodlení se sestavením této účetní závěrky, | 32013L0034 | čl. 23 odst. 9 písm. a) | Podnik, včetně subjektu veřejného zájmu, nemusí být zahrnut do konsolidované účetní závěrky, pokud je splněna přinejmenším jedna z následujících podmínek:<br>a) v mimořádně výjimečných případech nelze informace nezbytné pro sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s touto směrnicí získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez zbytečného zdržení; |
| § 101 odst. 1 písm. b) | Mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidačního celku dceřinou účetní jednotku, pokud<br>b) podíl v dceřiné účetní jednotce je určen výhradně k následnému prodeji, | 32013L0034 | čl. 23 odst. 9 písm. b) | Podnik, včetně subjektu veřejného zájmu, nemusí být zahrnut do konsolidované účetní závěrky, pokud je splněna přinejmenším jedna z následujících podmínek:<br>b) podíly tohoto podniku jsou drženy výhradně za účelem jejich následného prodeje; nebo |
| § 101 odst. 1 písm. c) | Mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidačního celku dceřinou účetní jednotku, pokud<br>c) závažná a dlouhodobá omezení podstatným způsobem brání mateřské účetní jednotce v uplatňování jejího vlivu na činnost dceřiné účetní jednotky, nebo | 32013L0034 | čl. 23 odst. 9 písm. c) | Podnik, včetně subjektu veřejného zájmu, nemusí být zahrnut do konsolidované účetní závěrky, pokud je splněna přinejmenším jedna z následujících podmínek:<br>c) přísná a dlouhodobá omezení podstatně brání<br>i) mateřskému podniku ve výkonu jeho práv, pokud jde o nakládání s majetkem nebo o řízení tohoto podniku; nebo<br>ii) výkonu jednotného řízení tohoto podniku, jedná-li se o vztahy uvedené v čl. 22 odst. 7. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 101 odst. 1 písm. d) | Mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidačního celku dceřinou účetní jednotku, pokud<br>d) je tato dceřiná účetní jednotka z hlediska konsolidačního celku sama i v úhrnu s ostatními dceřinými účetními jednotkami nevýznamná. | | čl. 23 odst. 10 | Aniž jsou dotčeny čl. 6 odst. 1 písm. b), článek 21 a odstavce 1 a 2 tohoto článku, je od povinnosti podle článku 22 osvobozen každý mateřský podnik, včetně subjektu veřejného zájmu, jestliže<br>a) má pouze dceřiné podniky, které jsou jak jednotlivě, tak ve svém úhrnu nevýznamné; nebo<br>všechny jeho dceřiné podniky mohou být vyloučeny z konsolidace podle odstavce 9 tohoto článku. |
| § 103 | Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje mateřská účetní jednotka za konsolidační tak, jako by mateřská účetní jednotka a dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky představovaly jednu účetní jednotku. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 7 první věta | V konsolidované účetní závěrce se uvádějí aktiva, pasiva, finanční situace a výsledek hospodaření podniků zahrnutých do konsolidace, jako by tyto podniky představovaly jediný podnik. |
| § 104 odst. 2 | Metodou plné konsolidace se finanční situace, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace dceřiných účetních jednotek zahrnují do konsolidované účetní závěrky, a to v plném rozsahu. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 2<br><br>čl. 24 odst. 5 | Aktiva a pasiva podniků zahrnutých do konsolidace se do konsolidované rozvahy zahrnují v plném rozsahu.<br><br>Výnosy a náklady podniků zahrnutých do konsolidace se v plné míře zahrnují do konsolidované výsledovky. |
| § 105 odst. 1 písm. a) | Při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky mateřská účetní jednotka vychází z<br>a) řádné individuální účetní závěrky mateřské nebo dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku, | 32013L0034 | čl. 24 odst. 8 první pododstavec | Konsolidované účetní závěrky se sestavují ke stejnému dni jako roční účetní závěrka mateřského podniku. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 105 odst. 1 písm. b) | Při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky mateřská účetní jednotka vychází z<br>b) mezitímní individuální účetní závěrky mateřské nebo dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku sestavené ke konci konsolidačního účetního období, pokud se konec individuálního účetního období této účetní jednotky liší o více než 3 měsíce od konce konsolidačního období. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 8 druhý pododstavec | Členský stát však může povolit nebo vyžadovat, aby se konsolidované účetní závěrky sestavovaly k jinému dni tak, aby bylo možné vzít v úvahu rozvahové dny největšího počtu podniků nebo nejdůležitějších podniků, které jsou zahrnuty do konsolidace, za podmínky, že<br>a) tato skutečnost je uvedena a zdůvodněna v příloze v konsolidované účetní závěrce;<br>b) jsou zohledněny nebo uvedeny důležité události týkající se aktiv, pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření podniku zahrnutého do konsolidace, ke kterým došlo mezi rozvahovým dnem tohoto podniku a rozvahovým dnem konsolidované rozvahy; a<br>c) nastává-li rozvahový den podniku o více než tři měsíce dříve nebo později než rozvahový den konsolidované rozvahy, je tento podnik konsolidován na základě mezitímní účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni konsolidované rozvahy. |
| § 105 odst. 2 | Vychází-li mateřská účetní jednotka při sestavení konsolidované účetní závěrky z individuální účetní závěrky, která nebyla sestavena za období odpovídající konsolidačnímu účetnímu období, konsolidovanou účetní závěrku upraví o rozdíly z toho vyplývající. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 8 druhý pododstavec písm. b) | Členský stát však může povolit nebo vyžadovat, aby se konsolidované účetní závěrky sestavovaly k jinému dni tak, aby bylo možné vzít v úvahu rozvahové dny největšího počtu podniků nebo nejdůležitějších podniků, které jsou zahrnuty do konsolidace, za podmínky, že<br>b) jsou zohledněny nebo uvedeny důležité události týkající se aktiv, pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření podniku zahrnutého do konsolidace, ke kterým došlo mezi rozvahovým dnem tohoto podniku a rozvahovým dnem konsolidované rozvahy; a |
| § 105 odst. 3 | Při postupu podle odstavců 1 a 2 mateřská účetní jednotka provede také úpravy, aby konsolidovaná účetní závěrka byla sestavena na základě jednotných účetních metod. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 11 první věta | Podnik, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, uplatňuje stejné metody oceňování jako u své roční účetní závěrky. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 107 odst. 1 | Jednotkou zahrnutou do konsolidace státu je<br>a) konsolidovaná jednotka výkaznictví státu, kterou je<br>1. účetní jednotka veřejného sektoru<br>2. městská část hlavního města Prahy,<br>3. dceřiná účetní jednotka výkaznictví státu<br>b) společně ovládaná účetní jednotka výkaznictví státu,<br>c) přidružená účetní jednotka výkaznictví státu. | 32011L0085 | čl. 3 odst. 1 | Pokud jde o vnitrostátní systémy veřejných účtů, v členských státech fungují systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na Evropském systému národních a regionálních účtů. Uvedené systémy veřejných účtů sektoru vládních institucí podléhají vnitřní kontrole a nezávislému auditu. |
| § 110 odst. 1 | Jednotka zahrnutá do konsolidace státu vyhotovuje pomocné přehledy obsahující účetní informace pro potřeby účetního výkaznictví státu, zejména pro účely monitorování a řízení veřejných financí nebo pro účely operativního řízení hospodaření a nakládání s veřejnými prostředky a pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 1 | Pokud jde o vnitrostátní systémy veřejných účtů, v členských státech fungují systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na Evropském systému národních a regionálních účtů. Uvedené systémy veřejných účtů sektoru vládních institucí podléhají vnitřní kontrole a nezávislému auditu. |
| § 111 odst. 2 | Účetní jednotka veřejného sektoru poskytne na odůvodněnou žádost jiné účetní jednotce veřejného sektoru účetní dokumenty nebo údaje potřebné pro její účetnictví. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 2 | Členské státy zajistí, aby veřejnost měla včasný a pravidelný přístup k fiskálním údajům týkajícím se všech subsektorů sektoru vládních institucí, jak jsou stanoveny nařízením (EU) č. 549/2013. Členské státy zejména zveřejňují čtvrtletní údaje o dluhu za centrální vládní instituce, národní vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení, a pokud nemají zavedeny integrované, komplexní a vnitrostátně harmonizované systémy akruálního finančního účetnictví, samostatně údaje o schodku, a to před koncem následujícího čtvrtletí nebo po zveřejnění příslušných údajů Komisí (Eurostatem). |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 112 odst. 1 | Povinnost poskytnout Ministerstvu financí účetní dokumenty a údaje pro potřeby účetního výkaznictví státu je splněna okamžikem předání těchto dokumentů nebo údajů<br>a) do centrálního systému účetních informací státu, nebo<br>b) vyššímu územnímu samosprávnému celku, jde-li o účetní jednotku veřejného sektoru předávající účetní dokumenty a údaje pro potřeby účetního výkaznictví státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 12 | Členské státy zajistí, aby veškerá opatření přijatá v souladu s kapitolami II, III a IV byla konzistentní v rámci celého sektoru vládních institucí a komplexně pokrývala všechny jeho subsektory. Za tím účelem členské státy zejména uplatňují konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťují spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů. |
| § 120 odst. 1 | Konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 8 první pododstavec | Konsolidované účetní závěrky se sestavují ke stejnému dni jako roční účetní závěrka mateřského podniku. |
| § 120 odst. 2 | Mateřská účetní jednotka může určit, že konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období<br>a) nejvýznamnější dceřiné účetní jednotky nebo dceřiných účetní jednotek, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější, nebo<br>b) nejvyššího počtu dceřiných účetních jednotek se stejným individuálním účetním obdobím. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 8 druhý pododstavec písm. b) a c) | Členský stát však může povolit nebo vyžadovat, aby se konsolidované účetní závěrky sestavovaly k jinému dni tak, aby bylo možné vzít v úvahu rozvahové dny největšího počtu podniků nebo nejdůležitějších podniků, které jsou zahrnuty do konsolidace, za podmínky, že<br>b) jsou zohledněny nebo uvedeny důležité události týkající se aktiv, pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření podniku zahrnutého do konsolidace, ke kterým došlo mezi rozvahovým dnem tohoto podniku a rozvahovým dnem konsolidované rozvahy; a<br>c) nastává-li rozvahový den podniku o více než tři měsíce dříve nebo později než rozvahový den konsolidované rozvahy, je tento podnik konsolidován na základě mezitímní účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni konsolidované rozvahy. |
| § 120 odst. 3 | Neodpovídá-li konsolidační účetní období individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky, mateřská účetní jednotka uvede v příloze účetních výkazů konsolidované účetní závěrky tuto skutečnost a důvody, které k ní vedly. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 8 druhý pododstavec písm. a) | Členský stát však může povolit nebo vyžadovat, aby se konsolidované účetní závěrky sestavovaly k jinému dni tak, aby bylo možné vzít v úvahu rozvahové dny největšího počtu podniků nebo nejdůležitějších podniků, které jsou zahrnuty do konsolidace, za podmínky, že<br>a) tato skutečnost je uvedena a zdůvodněna v příloze v konsolidované účetní závěrce; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 134<br>odst. 1 | Pořizovacím výdajem je úhrn<br>a) nabývacího výdaje, kterým je plnění, za které je aktivum nabyto, a<br>b) vedlejšího pořizovacího výdaje, kterým je plnění účelně vynaložené přímo za účelem nabytí aktiva. | 32013L0034 | čl. 2 odst. 6 | Pro účely této směrnice se rozumí:<br><br>6) „pořizovací cenou“ cena, která má být zaplacena, a jakékoli související náklady minus jakékoli související snížení nákladů na pořízení; |
| § 140 odst. 1 | Ekvivalenční hodnotou je prvotní účetní hodnota podílu v obchodní korporaci upravená o<br>a) změnu vlastního kapitálu této obchodní korporace připadající na tento podíl a<br>b) následnou úpravu rozdílu mezi prvotní účetní hodnotou podílu a vlastním kapitálem této obchodní korporace připadajícím na tento podíl k okamžiku, kdy se stal způsobilým k vykázání. | 32013L0034 | čl. 27 odst. 2 písm. a) | Při prvním použití tohoto článku na přidružený podnik se tento přidružený podnik vykazuje v konsolidované rozvaze buď<br><br>a) v účetní hodnotě vypočtené v souladu s pravidly oceňování stanovenými v kapitolách 2 a 3. Rozdíl mezi touto hodnotou a částkou odpovídající podílu na vlastním kapitálu, který tato účast v přidruženém podniku představuje, se uvádí samostatně v konsolidované rozvaze nebo v příloze v konsolidované účetní závěrce. Tento rozdíl se vypočte ke dni, ke kterému je tato metoda poprvé použita; nebo |
| § 152 odst. 1 písm. a) a b) bod 1 | Účetní jednotka následně oceňuje<br>a) aktivum jeho prvotní účetní hodnotou sníženou o účetní hodnotu části aktiva, která byla vyřazena,<br>b) stálé hmotné, nehmotné nebo nemovité investiční hmotné aktivum jejich prvotní účetní hodnotou<br>1. sníženou o odpisy, | 32013L0034 | čl. 12 odst. 5 | Pořizovací cena dlouhodobých aktiv s omezenou dobou ekonomické životnosti, náklady na jejich výrobu nebo v případě použití čl. 7 odst. 1 jejich přeceněná hodnota se snižují o úpravy hodnot vypočítané tak, aby se hodnota těchto aktiv během doby jejich ekonomické životnosti systematicky odepisovala. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 152 odst. 2 | Účetní hodnotu aktiva podle odstavce 1 s výjimkou aktiva z odložené daně účetní jednotka sníží o následné znehodnocení. | 32013L0034 | čl. 12 odst. 6 | Úpravy hodnot dlouhodobých aktiv podléhají těmto podmínkám:<br>a) členské státy mohou povolit nebo vyžadovat úpravy hodnot u dlouhodobých finančních aktiv tak, aby byla oceněna nižší z hodnot, jež jim k rozvahovému dni přísluší;<br>b) u dlouhodobých aktiv se provedou úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je doba jejich ekonomické životnosti omezena či nikoli, tak, aby byla oceněna nižší z hodnot, jež jim k rozvahovému dni přísluší, jestliže se očekává, že snížení jejich hodnoty bude trvalé;<br>c) pokud úpravy hodnot uvedené v písmenech a) a b) nebyly ve výsledovce vykázány odděleně, musí se vykázat ve výsledovce a uvést odděleně v příloze v účetní závěrce;<br>d) v oceňování nižší z hodnot podle písmen a) a b) se nesmí pokračovat, jestliže pominuly důvody, pro které se úpravy hodnot prováděly; toto ustanovení se nepoužije na úpravy hodnot v případě goodwillu. |
| § 153 odst. 1 | Podíl v dceřiné účetní jednotce, přidružené účetní jednotce nebo společně ovládané účetní jednotce může účetní jednotka v individuální účetní závěrce následně ocenit ekvivalenční hodnotou sníženou o následné znehodnocení. | 32013L0034 | čl. 9 odst. 7 písm. a) | Pokud jde o způsob, jakým jsou v roční účetní závěrce zachycovány účasti,<br>a) členské státy mohou povolit nebo vyžadovat, aby se u účastí používala ekvivalenční metoda podle článku 27 a zohledňovaly se přitom nezbytné úpravy vyplývající ze zvláštních vlastností roční účetní závěrky v porovnání s konsolidovanou účetní závěrkou) |
| § 155 odst. 1 | Účetní jednotka může přeceňovat stálé hmotné aktivum, jehož reálnou hodnotu lze spolehlivě určit. | 32013L0034 | čl. 7 odst. 1 | Odchylně od čl. 6 odst. 1 bodu i) mohou členské státy všem podnikům nebo kterýmkoli druhům podniků povolit nebo od nich vyžadovat oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách. Stanoví-li vnitrostátní právo oceňování na základě přecenění, vymezí současně jeho obsah, limity a pravidla používání. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 155 odst. 4 | Výnos z přecenění stálého hmotného aktiva účetní jednotka trvale vylučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění; to neplatí pro tento výnos do výše kladného rozdílu mezi<br>a) úhrnnou hodnotou nákladů z přecenění tohoto stálého hmotného aktiva, které nebyly trvale vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění, a<br>b) úhrnnou hodnotou výnosů z přecenění tohoto stálého hmotného aktiva, které nebyly trvale vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění. | 32013L0034 | Čl. 7 odst. 2 třetí pododstavec | Pokud již částky zahrnuté do fondu z přecenění nejsou k účtování na základě přeceňování zapotřebí, fond z přecenění se sníží. Členské státy mohou stanovit pravidla pro používání fondu z přecenění za předpokladu, že převody z fondu z přecenění do výsledovky je možné uskutečnit jen tehdy, pokud byly převedené částky zachyceny ve výsledovce jako náklady nebo pokud odrážejí zvýšení hodnoty, které již bylo skutečně realizováno. Žádná část fondu z přecenění nesmí být přímo ani nepřímo rozdělena, pokud nepředstavuje skutečně realizované zvýšení hodnoty. |
| § 155 odst. 5 | Náklad z přecenění stálého hmotného aktiva účetní jednotka trvale vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění do výše souvisejícího fondu z přecenění. | 32013L0034 | čl. 7 odst. 2 první pododstavec | Použije-li se odstavec 1, rozdíl mezi oceněním na základě pořizovací ceny nebo výrobních nákladů a oceněním na základě přecenění se v rozvaze zaúčtuje do fondu z přecenění v položce „Vlastní kapitál“. |
| § 156 odst. 1 písm. a) | Účetní jednotka následně oceňuje reálnou hodnotou<br>a) investiční aktivum s výjimkou finančního aktiva, ledaže<br>1. pro takové aktivum neexistuje tržní cena přímo zjistitelná z aktivního a likvidního trhu a<br>2. účetní jednotka rozhodne, že všechna investiční aktiva tohoto druhu se následně neoceňují reálnou hodnotou. | 32013L0034 | čl. 8 odst. 1 písm. b) | Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) a za podmínek stanovených v tomto článku členské státy<br>b) mohou všem podnikům nebo některým druhům podniků povolit nebo od nich vyžadovat oceňování určitých kategorií aktiv jiných než finanční nástroje částkami stanovenými na základě reálné hodnoty. |
| § 156 odst. 1 písm. b) bod 1 a 2 | Účetní jednotka následně oceňuje reálnou hodnotou<br>b) finanční aktivum, ledaže jde o<br>1. finanční aktivum určené výhradně k inkasu jistiny a úroku,<br>2. pohledávku, jejíž vznik ovlivňuje výsledek hospodaření za účetní období, nebo | 32013L0034 | čl. 8 odst. 1 písm. a) | Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) a za podmínek stanovených v tomto článku členské státy<br>a) všem podnikům či jakýmkoli druhům podniků povolí nebo od nich vyžadují oceňování finančních nástrojů, včetně derivátových finančních nástrojů, reálnou hodnotou |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 8 odst. 4 písm. a) a b) | Ocenění podle odst. 1 písm. a) se nepoužije na<br>a) nederivátové finanční nástroje držené do splatnosti;<br>b) poskytnuté půjčky a pohledávky vytvořené podnikem, které nejsou drženy za účelem obchodování; a |
| § 156 odst. 1 písm. c) | Účetní jednotka následně oceňuje reálnou hodnotou<br>c) derivát | 32013L0034 | čl. 8 odst. 1 písm. a) | Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) a za podmínek stanovených v tomto článku členské státy<br>a) všem podnikům či jakýmkoli druhům podniků povolí nebo od nich vyžadují oceňování finančních nástrojů, včetně derivátových finančních nástrojů, reálnou hodnotou |
| § 156 odst. 1 písm. d) | Účetní jednotka následně oceňuje reálnou hodnotou<br>d) zajištěné aktivum nebo jeho část při zajištění reálné hodnoty derivátem, | 32013L0034 | čl. 8 odst. 5 | Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) mohou členské státy u všech aktiv a pasiv, která se v rámci systému zajišťovacího účetnictví v reálných hodnotách považují za zajištěné položky, nebo u identifikovaných částí takovýchto aktiv nebo pasiv povolit oceňování specifickou částkou vyžadovanou podle tohoto systému. |
| § 156 odst. 1 písm. e) | Účetní jednotka následně oceňuje reálnou hodnotou<br>e) komoditu, pokud je určena k obchodování a účetní jednotka<br>1. je osobou oprávněnou k burzovním obchodům a<br>2. tak rozhodne. | 32013L0034 | čl. 8 odst. 1 písm. b) | Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) a za podmínek stanovených v tomto článku členské státy<br>b) mohou všem podnikům nebo některým druhům podniků povolit nebo od nich vyžadovat oceňování určitých kategorií aktiv jiných než finanční nástroje částkami stanovenými na základě reálné hodnoty. |
| § 156 odst. 5 písm. a) | Nelze-li spolehlivě určit reálnou hodnotu aktiva, účetní jednotka následné ocenění reálnou hodnotou nepoužije a<br>a) finanční aktivum, které je oběžným aktivem a představuje právo na inkaso jistiny a úroků následně ocení prvotní účetní hodnotou sníženou o uhrazené splátky a následné znehodnocení, | 32013L0034 | čl. 8 odst. 7 druhý pododstavec | Finanční nástroje, které nelze spolehlivě ocenit žádnou z metod popsaných v prvním pododstavci písm. a) a b), se oceňují na základě pořizovací ceny nebo výrobních nákladů, je-li takové ocenění možné. |
| § 157 odst. 1 | Účetní jednotka následně oceňuje reálnou hodnotou<br>a) derivát,<br>b) zajištěný dluh nebo jeho část při zajištění reálné hodnoty derivátem,<br>c) povinností vrátit cenný papír, který účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění nezískala zpět,<br>d) dluh určený k obchodování. | 32013L0034 | čl. 8 odst. 1 písm. a) | Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) a za podmínek stanovených v tomto článku členské státy<br>a) všem podnikům či jakýmkoli druhům podniků povolí nebo od nich vyžadují oceňování finančních nástrojů, včetně derivátových finančních nástrojů, reálnou hodnotou |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | Čl. 8 odst. 3<br><br><br><br>Čl. 8 odst. 5 | Ustanovení odst. 1 písm. a) se použije pouze na tyto závazky:<br>a) závazky držené jako součást obchodního portfolia a<br>b) derivátové finanční nástroje.<br>Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) mohou členské státy u všech aktiv a pasiv, která se v rámci systému zajišťovacího účetnictví v reálných hodnotách považují za zajištěné položky, nebo u identifikovaných částí takovýchto aktiv nebo pasiv povolit oceňování specifickou částkou vyžadovanou podle tohoto systému. |
| § 157 odst. 2 | Nelze-li spolehlivě určit reálnou hodnotu dluhu, účetní jednotka nepoužije následné ocenění reálnou hodnotou a dluh následně ocení prvotní účetní hodnotou sníženou o uhrazenou část. | 32013L0034 | čl. 8 odst. 7 druhý pododstavec | Finanční nástroje, které nelze spolehlivě ocenit žádnou z metod popsaných v prvním pododstavci písm. a) a b), se oceňují na základě pořizovací ceny nebo výrobních nákladů, je-li takové ocenění možné. |
| § 159 odst. 1 první věta | Mikro účetní jednotka není povinna následně oceňovat reálnou hodnotou. | 32013L0034 | čl. 36 odst. 3 | Členské státy nepovolí ani nevyžadují, aby se článek 8 vztahoval na jakýkoli mikropodnik využívající některé z osvobození uvedených v odstavcích 1 a 2 tohoto článku. |
| § 161 odst. 4 | Odpisy účetní jednotka stanovuje systematicky a se zohledněním zbytkové hodnoty. | 32013L0034 | čl. 12 odst. 5 | Pořizovací cena dlouhodobých aktiv s omezenou dobou ekonomické životnosti, náklady na jejich výrobu nebo v případě použití čl. 7 odst. 1 jejich přeceněná hodnota se snižují o úpravy hodnot vypočítané tak, aby se hodnota těchto aktiv během doby jejich ekonomické životnosti systematicky odepisovala. |
| § 165 odst. 2 | Goodwillem při nabytí dceřiné účetní jednotky je kladný rozdíl mezi<br>a) prvotní účetní hodnotou podílu v dceřiné účetní jednotce a<br>b) podílem účetní jednotky na rozdílu mezi<br>1. úhrnem reálných hodnot aktiv oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu aktiva z odložené daně a<br>2. úhrnem reálných hodnot dluhů oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu dluhu z odložené daně. | 32013L0034 | čl. 24 odst. 3 písm. c) | Účetní hodnoty podílů na základním kapitálu podniků zahrnutých do konsolidace jsou kompenzovány s odpovídajícím podílem na vlastním kapitálu takových podniků v souladu s následujícím:<br>c) jakýkoli rozdíl zůstávající po použití písmene a) nebo plynoucí z použití písmene b) se v konsolidované rozvaze uvede jako goodwill; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 24 odst. 3 písm. a) a b) | Účetní hodnoty podílů na základním kapitálu podniků zahrnutých do konsolidace jsou kompenzovány s odpovídajícím podílem na vlastním kapitálu takových podniků v souladu s následujícím:<br>a) s výjimkou případů podílů na základním kapitálu mateřského podniku, které drží sám daný podnik nebo jiný podnik zahrnutý do konsolidace a se kterými je zacházeno jako s vlastními podíly v souladu s kapitolou 3, se tato kompenzace provádí na základě účetních hodnot ke dni, k němuž jsou tyto podniky začleněny do konsolidace poprvé. Rozdíly plynoucí z této kompenzace se pokud možno zachycují přímo proti těm položkám konsolidované rozvahy, které mají hodnotu vyšší nebo nižší, než je jejich účetní hodnota;<br>b) členský stát může povolit nebo vyžadovat, aby se kompenzace prováděla na základě hodnoty identifikovatelných aktiv a pasiv ke dni pořízení podílů, nebo pokud byly pořizovány postupně, ke dni, ke kterému se podnik stal dceřiným podnikem; |
| § 165 odst. 4 | Je-li rozdíl podle odstavce 2 záporný, je pro účely konsolidované účetní závěrky výnosem | 32013L0034 | Čl. 24 odst. 3 písm. f) | Účetní hodnoty podílů na základním kapitálu podniků zahrnutých do konsolidace jsou kompenzovány s odpovídajícím podílem na vlastním kapitálu takových podniků v souladu s následujícím:<br>f) záporný goodwill lze přenést do konsolidované výsledovky, pokud je takový postup v souladu se zásadami stanovenými v kapitole 2. |
| § 167 | Podíl ve společně ovládané účetní jednotce a v přidružené účetní jednotce účetní jednotka v konsolidované účetní závěrce následně oceňuje ekvivalenční hodnotou sníženou o následné znehodnocení. | 32013L0034 | čl. 27 odst. 1 | Pokud má podnik zahrnutý do konsolidace přidružený podnik, vykazuje se tento přidružený podnik v konsolidované rozvaze v samostatné položce s odpovídajícím názvem. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 168 odst. 1 | Mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví použije účetní jednotka, která je<br>a) bankou,<br>b) spořitelním a úvěrním družstvem,<br>c) platební institucí nebo institucí elektronických peněz,<br>d) tuzemskou pojišťovnou, tuzemskou zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,<br>e) pojišťovací holdingovou osobou,<br>f) penzijní společností,<br>g) fondem obhospodařovaným penzijní společností,<br>h) investičním fondem,<br>i) podfondem investičního fondu,<br>j) investiční společností,<br>k) obchodníkem s cennými papíry,<br>l) systémově významný obchodník,<br>m) poskytovatelem služeb skupinového financování podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího evropské poskytovatele služeb skupinového financování[7)],<br>n) investiční holdingovou společností podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky[8)],<br>o) smíšenou holdingovou osobou podle zákona o bankách,<br>p) finanční holdingovou osobou podle zákona o bankách,<br>q) obchodní korporací, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. | 32002R1606 | čl. 5 | Členské státy mohou povolit nebo požadovat<br>a) aby společnosti uvedené v článku 4 sestavovaly své účetní závěrky a<br>b) společnosti jiné než uvedené v článku 4 sestavovaly své konsolidované účetní závěrky nebo roční účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy přejatými postupem<br>podle čl. 6 odst. 2. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 168 odst. 2 | Mezinárodní účetní standardy může při individuálním účetním výkaznictví použít účetní jednotka, která<br>a) je poplatníkem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad,<br>b) důvodně předpokládá, že bude v účetním období zahrnuta v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů,<br>c) je společně ovládanou účetní jednotkou a lze důvodně předpokládat, že podíl v této účetní jednotce bude v účetním období následně oceněn ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů, nebo<br>d) v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období povinně nebo dobrovolně používala mezinárodní účetní standardy. | 32002R1606 | čl. 5 | Členské státy mohou povolit nebo požadovat<br>a) aby společnosti uvedené v článku 4 sestavovaly své účetní závěrky a<br>b) společnosti jiné než uvedené v článku 4 sestavovaly své konsolidované účetní závěrky nebo roční účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy přejatými postupem podle čl. 6 odst. 2. |
| § 170 odst. 1 | Mateřská účetní jednotka použije mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví, pokud je povinně používá pro účely sestavení individuální účetní závěrky. | 32002R1606 | čl. 5 | Členské státy mohou povolit nebo požadovat<br>a) aby společnosti uvedené v článku 4 sestavovaly své účetní závěrky a<br>b) společnosti jiné než uvedené v článku 4 sestavovaly své konsolidované účetní závěrky nebo roční účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy přejatými postupem podle čl. 6 odst. 2. |
| § 170 odst. 2 | Mateřská účetní jednotka, která není povinna použít mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví, je může použít při konsolidovaném účetním výkaznictví. | 32002R1606 | čl. 5 | Členské státy mohou povolit nebo požadovat<br>a) aby společnosti uvedené v článku 4 sestavovaly své účetní závěrky a<br>b) společnosti jiné než uvedené v článku 4 sestavovaly své konsolidované účetní závěrky nebo roční účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy přejatými postupem podle čl. 6 odst. 2. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 181 odst. 1 | Účetní jednotka zajistí v rámci svého vnitřního kontrolního systému účinnou vnitřní kontrolu vedení účetnictví. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 1 a 2 | 1. Pokud jde o vnitrostátní systémy veřejných účtů, v členských státech fungují systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na Evropském systému národních a regionálních účtů. Uvedené systémy veřejných účtů sektoru vládních institucí podléhají vnitřní kontrole a nezávislému auditu.<br>2. Členské státy zajistí, aby veřejnost měla včasný a pravidelný přístup k fiskálním údajům týkajícím se všech subsektorů sektoru vládních institucí, jak jsou stanoveny nařízením (EU) č. 549/2013. Členské státy zejména zveřejňují čtvrtletní údaje o dluhu za centrální vládní instituce, národní vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení, a pokud nemají zavedeny integrované, komplexní a vnitrostátně harmonizované systémy akruálního finančního účetnictví, samostatně údaje o schodku, a to před koncem následujícího čtvrtletí nebo po zveřejnění příslušných údajů Komisí (Eurostatem). |
| § 195 odst. 2 písm. b) | Účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru je vedeno věrohodně, pokud<br>b) je zavedena účinná vnitřní kontrola vedení účetnictví a | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 1 a 2 | 1. Pokud jde o vnitrostátní systémy veřejných účtů, v členských státech fungují systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na Evropském systému národních a regionálních účtů. Uvedené systémy veřejných účtů sektoru vládních institucí podléhají vnitřní kontrole a nezávislému auditu.<br>2. Členské státy zajistí, aby veřejnost měla včasný a pravidelný přístup k fiskálním údajům týkajícím se všech subsektorů sektoru vládních institucí, jak jsou stanoveny nařízením (EU) č. 549/2013. Členské státy zejména zveřejňují čtvrtletní údaje o dluhu za centrální vládní instituce, národní vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení, a pokud nemají zavedeny integrované, komplexní a vnitrostátně harmonizované systémy akruálního finančního účetnictví, samostatně údaje o schodku, a to před koncem následujícího čtvrtletí nebo po zveřejnění příslušných údajů Komisí (Eurostatem). |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 209 odst. 1 | Individuální zprávu vedení vyhotovuje a zveřejňuje velká účetní jednotka a střední účetní jednotka. | 32013L0034 | čl. 19 odst. 3<br><br><br><br><br><br><br>čl. 36 odst. 1 písm. c) | Členské státy mohou malé podniky osvobodit od povinnosti sestavovat zprávy vedení podniku, pokud od nich vyžadují, aby v příloze v účetní závěrce poskytly údaje požadované v čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU o nabytí vlastních akcií podnikem.<br><br><br>Členské státy mohou mikropodniky osvobodit od některé nebo od všech následujících povinností:<br><br>c) povinnosti vypracovat zprávu vedení podniku podle kapitoly 5, pokud jsou informace požadované podle čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU uvedeny v příloze v účetní závěrce anebo v souladu s písmenem b) tohoto odstavce v poznámce pod čarou rozvahy; |
| § 209 odst. 2 | Individuální zprávu vedení není povinna vyhotovovat a zveřejňovat účetní jednotka, která vyhotovila konsolidovanou zprávu vedení obsahující veškeré údaje, které by obsahovala individuální zpráva vedení této účetní jednotky. | 32013L0034 | čl. 29 odst. 3 | Jestliže je kromě zprávy vedení podniku vyžadována i konsolidovaná zpráva vedení podniku, musí být obě zprávy předkládány ve formě jediné zprávy. |
| § 210 odst. 1 | Individuální zpráva vedení poskytuje a) věrný přehled vývoje, výsledků a situace účetní jednotky v podobě vyvážené a ucelené analýzy přiměřené rozsahu a složitosti její činnosti a b) popis hlavních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí. | 32013L0034 | čl. 19 odst. 1 první a druhý pododstavec | Zpráva vedení podniku musí obsahovat věrný přehled vývoje a výkonnosti činnosti podniku a jeho situace, jakož i popis zásadních rizik a nejistot, kterým podnik čelí.<br>Tento přehled musí být vyváženou a vyčerpávající analýzou vývoje a výsledků činnosti podniku a jeho situace, přiměřenou velikosti a složitosti podnikatelské činnosti. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 210 odst. 2 | V rozsahu nezbytném pro pochopení vývoje, výsledků a situace účetní jednotky analýza podle odstavce 1 písm. a) zahrnuje finanční, a je-li to vhodné i nefinanční klíčové ukazatele výkonnosti, které se vztahují k příslušné činnosti účetní jednotky, včetně informací týkajících se otázek životního prostředí a zaměstnaneckých otázek. V případech, kde je to vhodné, tato analýza obsahuje odkazy na částky uvedené v účetní závěrce a jejich dodatečné vysvětlení. | 32013L0034 | čl. 19 odst. 1 třetí pododstavec | V rozsahu nezbytném pro pochopení vývoje, výsledků a situace podniku tato analýza zahrne finanční a tam, kde je to vhodné, i nefinanční klíčové ukazatele výkonnosti, které se vztahují k příslušné podnikatelské činnosti, včetně informací týkajících se environmentálních a zaměstnaneckých otázek. Zpráva vedení podniku zahrnuje do této analýzy, kde je to vhodné, také odkazy na částky vykazované v roční účetní závěrce a další komentář k nim. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 210<br>odst. 3 písm. a) až e) | Individuální zpráva vedení dále obsahuje<br>a) informace o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,<br>b) informace o činnosti v oblasti výzkumu a vývoje,<br>c) informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů, kterými jsou<br>1. důvody nabytí vlastních podílů, k němuž došlo v průběhu účetního období,<br>2. počet a jmenovitá nebo účetní jmenovitá hodnota vlastních podílů nabytých a zcizených v průběhu individuálního účetního období a podíl na upsaném základním kapitálu, který tyto podíly představují,<br>3. počet a jmenovitá nebo účetní jmenovitá hodnota vlastních podílů ve vlastnictví účetní jednotky a jejich podíl na upsaném základním kapitálu, a to na začátku a na konci individuálního účetního období,<br>4. v případě nabytí nebo převodu za úplatu protihodnota poskytnutá za tyto vlastní podíly a<br>5. uvedení osoby, od které účetní jednotka vlastní podíl nabyla, ledaže jej nabyla na evropském regulovaném trhu,<br>d) informaci o existenci zahraniční pobočky,<br>e) v případě, že to má význam pro posouzení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky, která používá finanční nástroje, informace o<br>1. cílech a metodách řízení rizik účetní jednotky, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů | 32013L0034 | čl. 19 odst. 2 | Ve zprávě vedení podniku se rovněž uvádí<br>a) pravděpodobný vývoj podniku v budoucnosti;<br>b) činnosti v oblasti výzkumu a vývoje;<br>c) údaje o nabytí vlastních akcií požadované v čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU;<br>d) existence poboček podniku a<br>e) v souvislosti s používáním finančních nástrojů podnikem, je-li to významné pro posouzení jeho aktiv, pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření,<br>i) cíle a postupy podniku při řízení finančních rizik, včetně jeho strategie pro zajištění všech hlavních typů předpokládaných transakcí, u kterých se používá zajišťovací účetnictví; a<br>ii) cenová rizika, úvěrová rizika a rizika související s likviditou a peněžními toky, kterým je podnik vystaven. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty, a<br>2. cenových a úvěrových rizicích a rizicích souvisejících s likviditou a peněžním tokem, kterým je účetní jednotka vystavena, a | 32017L1132 | čl. 63 odst. 2 | Dovolují-li právní předpisy členských států, aby společnost samostatně nebo prostřednictvím osob jednajících vlastním jménem, avšak na účet této společnosti, nabývala vlastní akcie, musí požadovat, aby výroční zpráva obsahovala alespoň:<br>a) důvody nabytí, ke kterým došlo během účetního období;<br>b) počet a jmenovitou hodnotu, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, účetní hodnotu akcií nabytých a převedených během účetního období a podíl na upsaném základním kapitálu, který tyto akcie představují;<br>c) v případech nabytí nebo převodu za úplatu protihodnotu za tyto akcie;<br>d) počet a jmenovitou hodnotu, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, účetní hodnotu všech akcií nabytých a držených v portfoliu společnosti a rovněž podíl na upsaném základním kapitálu, který tyto akcie představují. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 210 odst. 4 | Individuální zpráva vedení dále obsahuje také informace o nehmotných zdrojích, na kterých zásadně závisí obchodní model účetní jednotky a které jsou pro ni zdrojem tvorby hodnoty, a to včetně vysvětlení, jak jsou tyto nehmotné zdroje pro její obchodní model zásadní a jakým způsobem jsou pro ni zdrojem tvorby hodnoty, jde-li o účetní jednotku, která je obchodní společností, spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou a která<br>a) spadá do kategorie velkých účetních jednotek na základě splnění podmínek podle § 19 odst. 5,<br>b) je účetní jednotkou veřejného zájmu a<br>c) má průměrný počet zaměstnanců za individuální účetní období vyšší než 1 000. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19 odst. 1 čtvrtý pododstavec<br><br>čl. 2 bod 19 | Velké podniky a malé a střední podniky, s výjimkou mikropodniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a), uvedou informace o klíčových nehmotných zdrojích a vysvětlí, jak obchodní model podniku zásadně závisí na těchto zdrojích a jak jsou tyto zdroje pro daný podnik zdrojem tvorby hodnoty.<br><br>Pro účely této směrnice se rozumí:<br>„klíčovými nehmotnými zdroji“ zdroje bez fyzické podstaty, na nichž zásadně závisí obchodní model podniku a jež jsou pro podnik zdrojem tvorby hodnoty; |
| § 210 odst. 5 | Individuální zpráva vedení nemusí obsahovat informace podle odstavce 2, pokud účetní jednotka vyhotovila zprávu o udržitelnosti a tyto informace jsou v ní uvedené. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 8 | Má se za to, že podniky, které splňují požadavky stanovené v odstavcích 1 až 4 tohoto článku, a podniky uplatňující výjimku stanovenou v odstavci 6 tohoto článku splnily požadavek stanovený v čl. 19 odst. 1 třetím pododstavci. |
| § 212 | Konsolidovanou zprávu vedení vyhotovuje a zveřejňuje mateřská účetní jednotka, která má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. | 32013L0034 | čl. 22 odst. 1 první pododstavec návětí | Členský stát od každého podniku, který se řídí jeho vnitrostátním právem, vyžaduje, aby sestavoval konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku, jestliže daný podnik (mateřský podnik) |
| § 213 odst. 1 | Konsolidovaná zpráva vedení obsahuje informace podle § 210 a náležitosti podle § 211 za konsolidační celek. | 32013L0034 | čl. 29 odst. 1 | Konsolidovaná zpráva vedení podniku obsahuje vedle jakýchkoli dalších informací požadovaných podle jiných ustanovení této směrnice přinejmenším informace požadované podle článků 19 a 20 s nezbytnými úpravami, jež vyplývají ze zvláštních vlastností konsolidované zprávy vedení podniku v porovnání se zprávou vedení podniku, a to tak, aby se usnadnilo posouzení situace podniků zahrnutých do konsolidace jako celku. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 214 odst. 4 | Zprávu vedení účetní jednotka vyhotovuje v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language, pokud je její součástí zpráva o udržitelnosti. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29d odst. 1<br><br><br><br><br><br><br><br>čl. 29d odst. 2 | Podniky, na něž se vztahují požadavky článku 19a této směrnice, sestavují svou zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv specifikovaném v článku 3 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2019/815 a značkují své zprávy o udržitelnosti, včetně informací povinně zveřejňovaných podle článku 8 nařízení (EU) 2020/852, v souladu s elektronickým formátem pro podávání zpráv specifikovaném v daném nařízení v přenesené pravomoci.<br>Mateřské podniky, na něž se vztahují požadavky článku 29a, sestavují svou konsolidovanou zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv specifikovaném v článku 3 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2019/815 a značkují své zprávy o udržitelnosti, včetně informací povinně zveřejňovaných podle článku 8 nařízení (EU) 2020/852, v souladu s elektronickým formátem pro podávání zpráv specifikovaném v daném nařízení v přenesené pravomoci. |
| § 215 | Individuální zprávu o udržitelnosti vyhotovuje a zveřejňuje účetní jednotka, která je obchodní společností, spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou a která<br>a) je velkou účetní jednotkou,<br>b) je účetní jednotkou veřejného zájmu, a<br>c) má průměrný počet zaměstnanců za individuální účetní období vyšší než 1000. | 3213L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 1 odst. 3 první pododstavec<br><br><br><br><br><br><br><br><br><br>čl. 19a odst. 1 první pododstavec | Koordinační opatření stanovená v článcích 19a, 29a, 29d, 30 a 33, v čl. 34 odst. 1 druhém pododstavci písm. aa), čl. 34 odst. 2 a 3 a v článku 51 této směrnice se použijí také na právní a správní předpisy členských států, které se vztahují na níže uvedené podniky bez ohledu na jejich právní formu, jsou-li velkými podniky nebo malými a středními podniky, s výjimkou mikropodniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a) této směrnice:<br>pojišťovny ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice Rady 91/674/EHS;<br>úvěrové instituce ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013.<br><br>Velké podniky a malé a střední podniky, s výjimkou mikropodniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a), zahrnou do zprávy vedení podniku informace potřebné k pochopení dopadů podniku na otázky udržitelnosti a informace potřebné k pochopení toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují vývoj podniku, jeho výkonnost a postavení. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | 32022L2464 | čl. 5 odst. 2 písm. a) | Členské státy použijí předpisy nezbytné pro dosažení souladu s článkem 1, vyjma bodu 14:<br><br>a)<br>pro účetní období začínající dne 1. ledna 2024nebo později:<br><br>i)<br>na velké podniky ve smyslu čl. 3 odst. 4 směrnice 2013/34/EU, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 uvedené směrnice a které k rozvahovému dni překračují průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období;<br><br>ii)<br>na subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice 2013/34/EU, které jsou mateřskými podniky velké skupiny ve smyslu čl. 3 odst. 7 uvedené směrnice a které k rozvahovému dni překračují na konsolidovaném základě průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období; |
| | | 52025PC0081 | čl. 2 odst. 1 písm. a) | Směrnice 2013/34/EU se mění takto:<br>1) článek 1 se mění takto:<br>a) v odstavci 3 se návětí nahrazuje tímto:<br>„Koordinační opatření stanovená v článcích 19a, 19b, 29a, 29aa, 29d, 30 a 33, v čl. 34 odst. 1 druhém pododstavci písm. aa), čl. 34 odst. 2 a 3 a v článku 51 této směrnice se použijí také na právní a správní předpisy členských států, které se vztahují na níže uvedené podniky bez ohledu na jejich právní formu, jsou-li velkými podniky, které k rozvahovému dni překračují průměrný počet 1 000 zaměstnanců během účetního období:“ |
| | | | čl. 2 odst. 2 písm. a) | Směrnice 2013/34/EU se mění takto:<br>2) v odstavci 1 se první pododstavec nahrazuje tímto:<br>„Velké podniky, které k rozvahovému dni překračují průměrný počet 1 000 zaměstnanců během účetního období, zahrnou do zprávy vedení podniku informace potřebné k pochopení dopadů podniku na otázky udržitelnosti a informace potřebné k pochopení toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují vývoj podniku, jeho výkonnost a postavení.“; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 216 odst. 1 písm. a) a b) | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat účetní jednotka, která je<br>a) malou a nepříliš složitou institucí podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na úvěrové instituce[9)]<br>b) kaptivní pojišťovnou nebo kaptivní zajišťovnou podle zákona upravujícího pojišťovnictví, nebo | 32022L2464 | čl. 5 odst. 2 písm. c) bod ii) a iii) | Členské státy použijí předpisy nezbytné pro dosažení souladu s článkem 1, vyjma bodu 14:<br>c) pro účetní období začínající dne 1. ledna 2026nebo později:<br>ii) na malé a nepříliš složité instituce ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 145 nařízení (EU) č. 575/2013, pokud jsou velkými podniky ve smyslu čl. 3 odst. 4 směrnice 2013/34/EU nebo pokud jsou malými a středními podniky ve smyslu čl. 3 odst. 2 a 3 uvedené směrnice, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a) uvedené směrnice a nejsou mikropodniky ve smyslu čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice;<br>iii) na kaptivní pojišťovny ve smyslu čl. 13 bodu 2 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES(39)a kaptivní zajišťovny ve smyslu čl. 13 bodu 5 téže směrnice, pokud jsou velkými podniky ve smyslu čl. 3 odst. 4 směrnice 2013/34/EU nebo pokud jsou malými a středními podniky ve smyslu čl. 3 odst. 2 a 3 uvedené směrnice, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a) uvedené směrnice a nejsou mikropodniky ve smyslu čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice. |
| § 216 odst. 1 písm. c) | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat účetní jednotka, která je<br>c) investičním fondem. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 1 odst. 4 | Koordinační opatření stanovená v článcích 19a, 29a a 29d se nevztahují na finanční produkty uvedené v čl. 2 bodu 12 písm. b) a f) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2088. |
| § 216 odst. 2 písm. a) | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, pokud<br>a) není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 10 | Výjimka stanovená v odstavci 9 se vztahuje rovněž na subjekty veřejného zájmu, které podléhají požadavkům tohoto článku, s výjimkou velkých podniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a) této směrnice. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 216 odst. 2 písm. b) | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, pokud<br>b) konsolidovaná zpráva vedení její mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky z členského státu Evropské unie<br>1. obsahuje informace o této účetní jednotce a jejích dceřiných účetních jednotkách,<br>2. obsahuje konsolidovanou zprávu o udržitelnosti a<br>3. je vyhotovena podle předpisu Evropské unie upravujícího roční účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a související zprávy některých forem podniků[5)] a | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 9 první pododstavec | Za předpokladu, že jsou splněny podmínky stanovené v druhém pododstavci tohoto odstavce, je podnik, který je dceřiným podnikem, osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku (dále jen „osvobozený dceřiný podnik“), jestliže jsou on sám a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy vedení mateřského podniku, která je sestavena v souladu s články 29 a 29a. Podnik, který je dceřiným podnikem mateřského podniku usazeného ve třetí zemi, je rovněž osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku, jestliže jsou on sám a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy o udržitelnosti daného mateřského podniku usazeného ve třetí zemi a tato konsolidovaná zpráva o udržitelnosti je vypracována v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b nebo způsobem, který je rovnocenný těmto standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti, jak je určen v souladu s prováděcím aktem Komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES |
| § 216 odst. 2 písm. c) | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, pokud<br>c) zpráva vedení této účetní jednotky obsahuje<br>1. název nebo obchodní firmu a sídlo mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, v jejíž konsolidované zprávě vedení je zahrnuta,<br>2. odkaz na internetové stránky, na kterých se v českém nebo anglickém jazyce uveřejňuje konsolidovaná zpráva vedení, ve které je zahrnuta, a zpráva o ověření konsolidované zprávy o udržitelnosti, a<br>3. informaci o tom, že tato účetní jednotka není povinna vyhotovovat a zveřejňovat individuální zprávu o udržitelnosti. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 9 druhý pododstavec písm. a) | a) zpráva vedení osvobozeného dceřiného podniku obsahuje všechny tyto informace:<br>i) název a sídlo mateřského podniku, který vykazuje informace na úrovni skupiny v souladu s tímto článkem nebo způsobem, který je rovnocenný standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b této směrnice, jak je určen v souladu s prováděcím aktem Komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice 2004/109/ES;<br>ii) internetové odkazy na konsolidovanou zprávu vedení mateřského podniku, případně na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti mateřského podniku, jak je uvedeno v prvním pododstavci tohoto odstavce, a na vyjádření závěru o ověření podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) této směrnice nebo na vyjádření závěru o ověření podle písmene b) tohoto pododstavce;<br>iii) informaci, že podnik je osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 19a odst. 9 třetí pododstavec | Členský stát, jehož vnitrostátním právem se osvobozený dceřiný podnik řídí, může vyžadovat, aby se konsolidovaná zpráva vedení podniku nebo případně konsolidovaná zpráva o udržitelnosti mateřského podniku zveřejnila v jazyce, který je pro daný členský stát přípustný, a v případě potřeby byl poskytnut překlad do tohoto jazyka. Každý překlad, který nebyl ověřen, musí obsahovat prohlášení o této skutečnosti. |
| § 216 odst. 3 písm. a) | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, pokud<br>a) není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 10 | Výjimka stanovená v odstavci 9 se vztahuje rovněž na subjekty veřejného zájmu, které podléhají požadavkům tohoto článku, s výjimkou velkých podniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a) této směrnice. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 216 odst. 3 písm. b) | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, pokud<br>b) konsolidovaná zpráva o udržitelnosti její konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu<br>1. obsahuje informace o této účetní jednotce a jejích dceřiných účetních jednotkách,<br>2. je vyhotovena podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 29b směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[10)], nebo způsobem rovnocenným těmto standardům podle prováděcího předpisu Evropské unie o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatého podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES, v platném znění,<br>3. obsahuje informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11)] ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem jejích dceřiných účetních jednotek, nejsou-li tyto informace součástí zprávy vedení této účetní jednotky,<br>4. je vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language a značkována podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12)],<br>5. je ověřena podle právního řádu státu, podle kterého byla konsolidující zahraniční účetní jednotka ustavena,<br>6. je společně se zprávou o jejím ověření zveřejněna ve veřejném rejstříku, v němž je | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 9 první pododstavec | Za předpokladu, že jsou splněny podmínky stanovené v druhém pododstavci tohoto odstavce, je podnik, který je dceřiným podnikem, osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku (dále jen „osvobozený dceřiný podnik“), jestliže jsou on sám a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy vedení mateřského podniku, která je sestavena v souladu s články 29 a 29a. Podnik, který je dceřiným podnikem mateřského podniku usazeného ve třetí zemi, je rovněž osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku, jestliže jsou on sám a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy o udržitelnosti daného mateřského podniku usazeného ve třetí zemi a tato konsolidovaná zpráva o udržitelnosti je vypracována v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b nebo způsobem, který je rovnocenný těmto standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti, jak je určen v souladu s prováděcím aktem Komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | zapsána tato účetní jednotka, ve lhůtě pro zveřejnění zprávy vedení, a | | čl. 19a odst. 9 druhý pododstavec písm. b) a c) | b) je-li mateřský podnik usazen ve třetí zemi, jeho konsolidovaná zpráva o udržitelnosti a vyjádření závěru o ověření ke konsolidované zprávě o udržitelnosti vydané jednou nebo více osobami nebo společnostmi, které jsou k takovému vyjadřování závěru o ověření oprávněny na základě práva, jímž se řídí daný mateřský podnik, se zveřejní v souladu s článkem 30 této směrnice a v souladu s právem členského státu, jímž se osvobozený dceřiný podnik řídí;<br>c) je-li mateřský podnik usazen ve třetí zemi, jsou zveřejňované informace stanovené v článku 8 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852, týkající se činností vykonávaných osvobozeným dceřiným podnikem usazeným v Unii a jeho dceřinými podniky zahrnuty do zprávy vedení osvobozeného dceřiného podniku nebo do konsolidované zprávy o udržitelnosti sestavené mateřským podnikem usazeným ve třetí zemi. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 216 odst. 3 písm. c) | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, pokud<br>c) zpráva vedení této účetní jednotky obsahuje<br>1. název nebo obchodní firmu a sídlo konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, v jejíž konsolidované zprávě o udržitelnosti je zahrnuta,<br>2. odkaz na internetové stránky, na kterých se v českém nebo anglickém jazyce uveřejňuje konsolidovaná zpráva o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, ve které je zahrnuta, a zpráva o jejím ověření,<br>3. informaci o tom, že tato účetní jednotka není povinna vyhotovovat a zveřejňovat individuální zprávu o udržitelnosti, a<br>4. informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11)] ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem jejích dceřiných účetních jednotek, nejsou-li tyto informace součástí konsolidované zprávy o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, ve které je tato účetní jednotka zahrnuta. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a druhý pododstavec | a) zpráva vedení osvobozeného dceřiného podniku obsahuje všechny tyto informace:<br>i) název a sídlo mateřského podniku, který vykazuje informace na úrovni skupiny v souladu s tímto článkem nebo způsobem, který je rovnocenný standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b této směrnice, jak je určen v souladu s prováděcím aktem Komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice 2004/109/ES;<br>ii) internetové odkazy na konsolidovanou zprávu vedení mateřského podniku, případně na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti mateřského podniku, jak je uvedeno v prvním pododstavci tohoto odstavce, a na vyjádření závěru o ověření podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) této směrnice nebo na vyjádření závěru o ověření podle písmene b) tohoto pododstavce;<br>iii) informaci, že podnik je osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku; |
| | | | čl. 19a odst. 9 druhý pododstavec písm. c) | c) je-li mateřský podnik usazen ve třetí zemi, jsou zveřejňované informace stanovené v článku 8 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852, týkající se činností vykonávaných osvobozeným dceřiným podnikem usazeným v Unii a jeho dceřinými podniky zahrnuty do zprávy vedení osvobozeného dceřiného podniku nebo do konsolidované zprávy o udržitelnosti sestavené mateřským podnikem usazeným ve třetí zemi. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 19a odst. 9 třetí pododstavec | Členský stát, jehož vnitrostátním právem se osvobozený dceřiný podnik řídí, může vyžadovat, aby se konsolidovaná zpráva vedení podniku nebo případně konsolidovaná zpráva o udržitelnosti mateřského podniku zveřejnila v jazyce, který je pro daný členský stát přípustný, a v případě potřeby byl poskytnut překlad do tohoto jazyka. Každý překlad, který nebyl ověřen, musí obsahovat prohlášení o této skutečnosti. |
| § 216 odst. 4 | Individuální zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také účetní jednotka, která vyhotovila konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 7 | Má se za to, že mateřský podnik, který splňuje požadavky stanovené v odstavcích 1 až 5 tohoto článku, splnil požadavky stanovené v čl. 19 odst. 1 třetím pododstavci a článku 19a. |
| § 217 odst. 1 | Individuální zpráva o udržitelnosti poskytuje informace potřebné k pochopení vlivu<br>a) činnosti účetní jednotky na záležitosti týkající se udržitelnosti a<br>b) záležitostí týkajících se udržitelnosti na vývoj, výkonnost a situaci účetní jednotky. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 1 první pododstavec | Velké podniky a malé a střední podniky, s výjimkou mikropodniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a), zahrnou do zprávy vedení podniku informace potřebné k pochopení dopadů podniku na otázky udržitelnosti a informace potřebné k pochopení toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují vývoj podniku, jeho výkonnost a postavení. |
| § 217 odst. 2 | Záležitostmi týkajícími se udržitelnosti se pro účely účetnictví rozumí<br>a) otázky životního prostředí,<br>b) sociální otázky,<br>c) otázky lidských práv a jejich dodržování,<br>d) otázky správy a řízení účetní jednotky,<br>e) zaměstnanecké otázky,<br>f) otázky boje proti korupci a úplatkářství. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 2 bod 17 | Pro účely této směrnice se rozumí:17) „otázkami udržitelnosti“ environmentální a sociální faktory a faktory týkající se lidských práv a oblasti správy a řízení, včetně faktorů udržitelnosti ve smyslu čl. 2 bodu 24 nařízení (EU) 2019/2088; |
| § 217 odst. 3 | Je-li vyhotovována individuální zpráva vedení, individuální zpráva o udržitelnosti je součástí individuální zprávy vedení jako její zvláštní část. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 1 druhý pododstavec | Informace uvedené v prvním pododstavci jsou ve zprávě vedení podniku jasně identifikovatelné ve zvláštním oddílu této zprávy. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 218 odst. 1 | Individuální zpráva o udržitelnosti obsahuje<br>a) stručný popis obchodního modelu a strategie účetní jednotky včetně<br>1. popisu odolnosti obchodního modelu a strategie účetní jednotky vůči rizikům spojeným s udržitelností<br>2. příležitostí pro účetní jednotku vztahující se k udržitelnosti<br>3. plánů účetní jednotky a opatření přijatých k jejich zavedení a souvisejících finančních a investičních plánů, které mají zajistit, aby obchodní model a strategie účetní jednotky byly slučitelné s přechodem na udržitelné hospodářství a s omezením globálního oteplování na 1,5°C v souladu s Pařížskou dohodou[13)] a s cílem dosáhnout klimatické neutrality do roku 2050 podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího evropský právní rámec pro klima[14)],<br>4. informace, jak je účetní jednotka vystavena činnostem souvisejícím s uhlím, ropou a plynem, je-li těmto činnostem vystavena,<br>5. způsobu, jakým obchodní model a strategie účetní jednotky zohledňují zájmy jejích zainteresovaných stran a dopady účetní jednotky na udržitelnost, a<br>6. popisu, jak je strategie účetní jednotky s ohledem na udržitelnost zaváděna,<br>b) popis časově vymezených cílů souvisejících s udržitelností, které si | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 2 písm. a) až h) | Informace uvedené v odstavci 1 obsahují:<br>a) stručný popis obchodního modelu a strategie podniku, včetně: i) odolnosti obchodního modelu a strategie podniku vůči rizikům spojeným s otázkami udržitelnosti;<br>ii)příležitostí pro podnik spojených s otázkami udržitelnosti;<br>iii) plánů podniku, včetně prováděcích opatření a souvisejících finančních a investičních plánů, které mají zajistit, aby byly jeho obchodní model a strategie slučitelné s přechodem na udržitelné hospodářství a s omezením globálního oteplování na 1,5 °C v souladu s Pařížskou dohodou v rámci Rámcové úmluvy Organizace spojených národů o změně klimatu přijatou dne 12. prosince 2015 (dále jen „Pařížská dohoda“) a s cílem dosáhnout klimatické neutrality do roku 2050, jak je stanoveno v nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1119, a případně expozice podniku vůči činnostem souvisejícím s uhlím, ropou a plynem;<br>iv) způsobu, jakým obchodní model a strategie podniku zohledňují zájmy zúčastněných stran podniku a dopady podniku na otázky udržitelnosti;<br>v) způsobu, jakým byla prováděna strategie podniku s ohledem na otázky udržitelnosti;<br>b) popis časově ohraničených cílů souvisejících s otázkami udržitelnosti, které si podnik vytyčil, případně i absolutních cílů snížení emisí skleníkových plynů alespoň pro roky 2030 a 2050, popis pokroku, jehož podnik při plnění těchto cílů dosáhl a prohlášení o tom, zda jsou cíle podniku týkající se environmentálních faktorů založeny na přesvědčivých vědeckých důkazech;<br>c) popis úlohy správních, řídících a dozorčích orgánů s ohledem na otázky udržitelnosti, jakož i jejich odborných znalostí a dovedností ve vztahu k plnění této úlohy či přístupu těchto orgánů k těmto odborným znalostem a dovednostem;<br>d) popis politik podniku ve vztahu k otázkám udržitelnosti;<br>e) informace o existenci systémů pobídek spojených s otázkami udržitelnosti, které jsou nabízeny členům správních, řídících a dozorčích orgánů; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | účetní jednotka určila, případně také absolutních cílů snížení emisí skleníkových plynů alespoň pro roky 2030 a 2050, včetně<br>1. popisu pokroku, jakého účetní jednotka při plnění těchto cílů dosáhla, a<br>2. prohlášení o tom, zda jsou tyto cíle účetní jednotky týkající se otázek životního prostředí založeny na přesvědčivých vědeckých důkazech,<br>c) popis úlohy statutárních a kontrolních orgánů účetní jednotky v oblasti udržitelnosti, včetně popisu jejich odborných znalostí a dovedností ve vztahu k plnění této úlohy nebo toho, jaký mají přístupu k těmto odborným znalostem a dovednostem,<br>d) informace o existenci systémů pobídek spojených s udržitelností, které jsou nabízeny členům statutárních a kontrolních orgánů účetní jednotky,<br>e) popis politik účetní jednotky v oblasti udržitelnosti,<br>f) popis postupu náležité péče, který účetní jednotka uplatňuje v oblasti udržitelnosti, a případně také dodržování požadavků směrnice Evropského parlamentu a Rady o náležité péči podniků v oblasti udržitelnosti[15)],<br>g) popis hlavních skutečných nebo potenciálních nepříznivých dopadů spojených s vlastní provozní činností účetní jednotky, s jejím hodnotovým řetězcem, produkty a službami, obchodními vztahy a dodavatelským řetězcem, popis opatření přijatých účetní jednotkou k identifikaci a sledování těchto dopadů a dalších nepříznivých | | | f) popis:<br>i) postupu náležité péče, který podnik uplatňuje ve vztahu k otázkám udržitelnosti a případně v souladu s požadavky Unie, jimiž se podnikům ukládá povinnost uplatňovat postupy náležité péče;<br>ii) hlavních skutečných nebo potenciálních nepříznivých dopadů spojených s vlastní provozní činností podniku a s jeho hodnotovým řetězcem, včetně jeho produktů a služeb, obchodních vztahů a dodavatelského řetězce, opatření přijatých k identifikaci a sledování těchto dopadů a dalších nepříznivých dopadů, které musí podnik identifikovat podle jiných požadavků Unie, jimiž se podnikům ukládá povinnost uplatňovat postupy náležité péče;<br>iii) opatření přijatých podnikem, která mají skutečným nebo potenciálním nepříznivým dopadům předcházet, zmírnit je, napravit je nebo je odstranit, a výsledků těchto opatření;<br>g) popis hlavních rizik pro podnik spojených s otázkami udržitelnosti, včetně popisu hlavních závislostí podniku na těchto otázkách a způsobu, jakým podnik tato rizika řídí;<br>h) ukazatele relevantní pro é pro uvádění informací uvedených v písmenech a) až g). |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | dopadů, které musí účetní jednotka identifikovat podle požadavků směrnice Evropského parlamentu a Rady o náležité péči podniků v oblasti udržitelnosti[15)],<br>h) popis opatření přijatých účetní jednotkou, která mají skutečným nebo potenciálním nepříznivým dopadům podle písmene g) předcházet, zmírnit je, napravit je nebo je odstranit, a to včetně popisu výsledků uplatňování těchto opatření, a<br>i) popis hlavních rizik pro účetní jednotku spojených s udržitelností, včetně popisu<br>1. hlavních závislostí účetní jednotky na těchto otázkách a<br>2 způsobu, jakým účetní jednotka tato rizika řídí, a<br>j) ukazatele vztahující se k informacím podle písmene a) až i). | | | |
| § 218 odst. 2 | Individuální zpráva o udržitelnosti obsahuje postup, kterým bylo určeno, jaké informace podle § 217 odst. 1 v ní budou uvedeny. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 2 druhý pododstavec první věta | Podniky uvedou postup, jímž určily informace, které zahrnuly do zprávy vedení podniku v souladu s odstavcem 1 tohoto článku. |
| § 218 odst. 3 písm. a) | Informace podle odstavce 1<br>a) v případech, kdy je to relevantní, zahrnují informace o vlastní činnosti účetní jednotky a jejím hodnotovém řetězci, včetně informací o jejích produktech a službách, obchodních vztazích a dodavatelském řetězci. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 3 první pododstavec | V příslušných případech obsahují informace uvedené v odstavcích 1 a 2 informace o vlastní provozní činnosti podniku a o jeho hodnotovém řetězci, včetně jeho produktů a služeb, obchodních vztahů a dodavatelského řetězce. |
| § 218 odst. 3 písm. b) | Informace podle odstavce 1<br>b) uvádí účetní jednotka z krátkodobého, střednědobého nebo dlouhodobého hlediska tak, aby byl naplněn účel individuální zprávy o udržitelnosti. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 2 druhý pododstavec druhá věta | Informace uvedené v prvním pododstavci tohoto odstavce zahrnují podle potřeby informace týkající se krátkodobého, střednědobého a dlouhodobého časového horizontu. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 218 odst. 4 | Vztahují-li se informace uvedené v individuální zprávě vedení nebo částky uvedené v individuální účetní závěrce k informacím obsaženým v individuální zprávě o udržitelnosti, účetní jednotka v individuální zprávě o udržitelnosti uvede k těmto informacím nebo částkám dodatečné vysvětlení a na tyto informace nebo částky odkáže. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 3 třetí pododstavec | V příslušných případech obsahují informace uvedené v odstavcích 1 a 2 také odkazy na jiné informace uvedené ve zprávě vedení podniku v souladu s článkem 19 a další komentář k nim a částky vykazované v roční účetní závěrce. |
| § 218 odst. 5 | Individuální zpráva o udržitelnosti nemusí ve výjimečných případech a na základě odůvodněného rozhodnutí účetní jednotky obsahovat informace týkající se budoucího vývoje účetní jednotky nebo právě projednávaných záležitostí, pokud by uvedení těchto informací ve zprávě o udržitelnosti mohlo výrazně poškodit obchodní postavení této účetní jednotky, ledaže by neuvedení těchto informací znemožnilo naplnit účel této zprávy. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 3 čtvrtý pododstavec | Členské státy mohou povolit, aby byly informace týkající se budoucího vývoje nebo záležitostí, které se právě projednávají, ve výjimečných případech vynechány, pokud by podle řádně odůvodněného stanoviska členů správních, řídících a dozorčích orgánů, jednajících v mezích pravomocí, které jim svěřuje vnitrostátní právo, a majících za toto stanovisko kolektivní odpovědnost, zveřejnění těchto informací výrazně poškodilo obchodní postavení daného podniku, neznemožňuje-li ovšem jejich vynechání objektivní a vyvážené pochopení vývoje podniku, jeho výkonnosti a postavení a dopadu jeho činnosti. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 218 odst. 6 | Účetní jednotka může při získávání informací podle odstavce 3 písm. a) od účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek ve svém hodnotovém řetězci, které nemají povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, požadovat pouze informace podle předpisu Evropské unie upravujícího dobrovolný standard pro podávání zpráv o udržitelnosti pro malé a střední podniky[16]; to neplatí pro informace obvykle sdílené v rámci odvětví. Uvedení těchto informací se považuje za splnění požadavků na uvedení informací o hodnotovém řetězci. | 52025PC0081 | čl. 2 odst. 2 písm. b) bod i) | Směrnice 2013/34/EU se mění takto:<br>2) článek 19a se mění takto:<br>b) odstavec 3 se mění takto:<br>i) první pododstavec se nahrazuje tímto:<br>„V příslušných případech obsahují informace uvedené v odstavcích 1 a 2 informace o vlastní provozní činnosti podniku a o jeho hodnotovém řetězci, včetně jeho produktů a služeb, obchodních vztahů a dodavatelského řetězce. Členské státy zajistí, aby podniky pro účely podávání zpráv o udržitelnosti, jak vyžaduje tato směrnice, nepožadovaly od podniků v jejich hodnotovém řetězci, které k rozvahovému dni nepřekračují průměrný počet 1 000 zaměstnanců během účetního období, jakékoli informace, které přesahují rámec informací stanovených ve standardech pro dobrovolné použití uvedených v článku 29ca, s výjimkou dodatečných informací o udržitelnosti, které si podniky v dotčeném odvětví běžně vyměňují. Podniky, které vykazují nezbytné informace o hodnotovém řetězci, aniž by vykázaly jakékoli informace od podniků v jejich hodnotovém řetězci, které k rozvahovému dni nepřekračují průměrný počet 1 000 zaměstnanců během účetního období, jež přesahují rámec informací stanovených ve standardech pro dobrovolné použití uvedených v článku 29ca, s výjimkou dodatečných informací o udržitelnosti, které si podniky v dotčeném odvětví běžně vyměňují, se považují za podniky, které splnily povinnost vykazovat informace o hodnotovém řetězci stanovenou v tomto odstavci.“; |
| § 219 | Individuální zpráva o udržitelnosti obsahuje také informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11]. | 32020R0852 | čl. 8 odst. 1 | Jakýkoli podnik, na který se vztahuje povinnost zveřejňovat nefinanční informace podle čl. 19a nebo 29a směrnice 2013/34/EU, zahrne do svého přehledu nefinančních informací nebo konsolidovaného přehledu nefinančních informací informace o tom, jakým způsobem a do jaké míry činnosti podniku souvisejí s hospodářskými činnostmi, které se podle článků 3 a 9 tohoto nařízení kvalifikují jako environmentálně udržitelné. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 220 | Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovuje a zveřejňuje mateřská účetní jednotka velkého konsolidačního celku, která je obchodní společností, spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou a<br>a) která je účetní jednotkou veřejného zájmu, a<br>b) jejíž konsolidační celek má průměrný počet zaměstnanců za konsolidační účetní období vyšší než 1 000. | 32013L0034 ve znění 32022L2464<br><br>32022L2464 | čl. 1 odst. 3<br><br>čl. 29a odst. 1 první pododstavec první část věty<br><br>čl. 5 odst. 2 písm. a) bod ii) | Koordinační opatření stanovená v článcích 19a, 29a, 29d, 30 a 33, v čl. 34 odst. 1 druhém pododstavci písm. aa), čl. 34 odst. 2 a 3 a v článku 51 této směrnice se použijí také na právní a správní předpisy členských států, které se vztahují na níže uvedené podniky bez ohledu na jejich právní formu, jsou-li velkými podniky nebo malými a středními podniky, s výjimkou mikropodniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a) této směrnice:<br>a) pojišťovny ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice Rady 91/674/EHS<br>b) úvěrové instituce ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013<br>Mateřské podniky velké skupiny podle čl. 3 odst. 7 zahrnou do konsolidované zprávy vedení podniku informace nezbytné pro pochopení dopadů skupiny na otázky udržitelnosti a informace nezbytné pro pochopení toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují vývoj skupiny, její výkonnost a postavení.<br><br>Členské státy použijí předpisy nezbytné pro dosažení souladu s článkem 1, vyjma bodu 14:<br><br>a) pro účetní období začínající dne 1. ledna 2024nebo později:<br>ii) na subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice 2013/34/EU, které jsou mateřskými podniky velké skupiny ve smyslu čl. 3 odst. 7 uvedené směrnice a které k rozvahovému dni překračují na konsolidovaném základě průměrný počet 500 zaměstnanců během účetního období; |
| § 221 odst. 1 | Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat mateřská účetní jednotka, která je investičním fondem. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 1 odst. 4 | Koordinační opatření stanovená v článcích 19a, 29a a 29d se nevztahují na finanční produkty uvedené v čl. 2 bodu 12 písm. b) a f) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2088. |
| § 221 odst. 2 písm. a) | Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také mateřská účetní jednotka, pokud<br>a) není velkou účetní jednotkou, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 9 | Výjimka stanovená v odstavci 8 se vztahuje rovněž na subjekty veřejného zájmu, na něž se vztahují požadavky tohoto článku, s výjimkou velkých podniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a) této směrnice. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 221 odst. 2 písm. b) | Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také mateřská účetní jednotka, pokud<br>b) konsolidovaná zpráva vedení její mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky z členského státu Evropské unie<br>1. obsahuje informace o této mateřské účetní jednotce a jejích dceřiných účetních jednotkách,<br>2. obsahuje konsolidovanou zprávu o udržitelnosti a<br>3. je vyhotovena podle právních předpisu Evropské unie upravujícího roční účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a související zprávy některých forem podniků[5)] | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 8 první pododstavec | Za předpokladu, že jsou splněny podmínky stanovené v druhém pododstavci tohoto odstavce, je mateřský podnik, který je dceřiným podnikem, osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 5 tohoto článku (dále jen „osvobozený mateřský podnik“), jestliže jsou on sám a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy vedení jiného podniku, která je sestavena v souladu s článkem 29 a tímto článkem. Mateřský podnik, který je dceřiným podnikem mateřského podniku usazeného ve třetí zemi, je rovněž osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 5 tohoto článku, jestliže jsou on sám a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy o udržitelnosti daného mateřského podniku usazeného ve třetí zemi a tato konsolidovaná zpráva o udržitelnosti je vypracována v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b nebo způsobem, který je rovnocenný těmto standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti, jak je určen v souladu s prováděcím aktem Komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice 2004/109/ES. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 221 odst. 2 písm. c) | Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také mateřská účetní jednotka, pokud<br>c) zpráva vedení této mateřské účetní jednotky obsahuje<br>1. název nebo obchodní firmu a sídlo mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, v jejíž konsolidované zprávě vedení je zahrnuta,<br>2. odkaz na internetové stránky, na kterých se v českém nebo anglickém jazyce uveřejňuje konsolidovaná zpráva vedení, ve které je zahrnuta, a zpráva o ověření konsolidované zprávy o udržitelnosti a<br>3. informaci o tom, že tato mateřská účetní jednotka není povinna vyhotovovat a zveřejňovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 8 druhý pododstavec písm. a) | Na osvobození uvedené v prvním pododstavci se vztahují tyto podmínky:<br>a) zpráva vedení osvobozeného mateřského podniku obsahuje všechny tyto informace:<br>i) název a sídlo mateřského podniku, který vykazuje informace na úrovni skupiny v souladu s tímto článkem nebo způsobem, který je rovnocenný standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b této směrnice, jak je určen v souladu s prováděcím aktem Komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice 2004/109/ES;<br>ii) internetové odkazy na konsolidovanou zprávu vedení mateřského podniku, případně na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti mateřského podniku, jak je uvedeno v prvním pododstavci tohoto odstavce, a na vyjádření závěru o ověření podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) této směrnice nebo na vyjádření závěru o ověření podle písmene b) tohoto pododstavce;<br>iii) informaci, že je mateřský podnik osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku; |
| | | | čl. 29a odst. 8 třetí pododstavec | Členský stát, jehož vnitrostátním právem se osvobozený mateřský podnik řídí, může vyžadovat, aby se konsolidovaná zpráva vedení podniku, případně konsolidovaná zpráva o udržitelnosti mateřského podniku zveřejnila v jazyce, který je pro daný členský stát přípustný, a v případě potřeby byl poskytnut překlad do tohoto jazyka. Každý překlad, který nebyl ověřen, musí obsahovat prohlášení o této skutečnosti. |
| § 221 odst. 3 písm. a) | Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také mateřská účetní jednotka, pokud<br>a) není velkou účetní jednotkou, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 9 | Výjimka stanovená v odstavci 8 se vztahuje rovněž na subjekty veřejného zájmu, na něž se vztahují požadavky tohoto článku, s výjimkou velkých podniků, které jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. a) této směrnice. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 221 odst. 3 písm. b) | Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také mateřská účetní jednotka, pokud<br>b) konsolidovaná zpráva o udržitelnosti její konsolidační zahraniční účetní jednotky ze třetího státu<br>1. obsahuje informace o této mateřské účetní jednotce a jejích dceřiných účetních jednotkách,<br>2. je vyhotovena podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 29b směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[10)], nebo způsobem rovnocenným těmto standardům podle prováděcího předpisu Evropské unie o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatého podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES, v platném znění,<br>3. obsahuje informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11)] ve vztahu k činnosti této mateřské účetní jednotky a k činnostem jejích dceřiných účetních jednotek, které nevyhotovují individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216 odst. 3, nejsou-li tyto informace součástí zprávy vedení této mateřské účetní jednotky,<br>4. je vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language a značkována podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12)],<br>5. je ověřena podle právního řádu státu, podle kterého byla konsolidující zahraniční účetní jednotka ustavena, a | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 8 první pododstavec | Za předpokladu, že jsou splněny podmínky stanovené v druhém pododstavci tohoto odstavce, je mateřský podnik, který je dceřiným podnikem, osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 5 tohoto článku (dále jen „osvobozený mateřský podnik“), jestliže jsou on sám a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy vedení jiného podniku, která je sestavena v souladu s článkem 29 a tímto článkem. Mateřský podnik, který je dceřiným podnikem mateřského podniku usazeného ve třetí zemi, je rovněž osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 5 tohoto článku, jestliže jsou on sám a jeho dceřiné podniky zahrnuty do konsolidované zprávy o udržitelnosti daného mateřského podniku usazeného ve třetí zemi a tato konsolidovaná zpráva o udržitelnosti je vypracována v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b nebo způsobem, který je rovnocenný těmto standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti, jak je určen v souladu s prováděcím aktem Komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice 2004/109/ES. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 6. je společně se zprávou o jejím ověření zveřejněna ve veřejném rejstříku, v němž je zapsána tato mateřská účetní jednotka, a ve lhůtě pro zveřejnění zprávy vedení a | | čl. 29a odst. 8 druhý pododstavec písm. b) a c) | Na osvobození uvedené v prvním pododstavci se vztahují tyto podmínky:<br>b) je-li mateřský podnik usazen ve třetí zemi, jeho konsolidovaná zpráva o udržitelnosti a vyjádření závěru o ověření vydané jednou nebo více osobami nebo společnostmi, které jsou k takovému vyjadřování závěru o ověření oprávněny na základě vnitrostátního práva, jímž se řídí daný mateřský podnik, se zveřejní v souladu s článkem 30 a v souladu s právem členského státu, jímž se osvobozený mateřský podnik řídí;<br>c) je-li mateřský podnik usazen ve třetí zemi, jsou zveřejňované informace stanovené v článku 8 nařízení (EU) 2020/852, týkající se činností vykonávaných dceřiným podnikem usazeným v Unii, který je osvobozen od podávání zpráv o udržitelnosti na základě čl. 19a odst. 9 této směrnice, zahrnuty do zprávy vedení osvobozeného mateřského podniku nebo do konsolidované zprávy o udržitelnosti sestavené mateřským podnikem usazeným ve třetí zemi. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 221 odst. 3 písm. c) | Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti není povinna vyhotovovat a zveřejňovat také mateřská účetní jednotka, pokud<br>c) zpráva vedení této mateřské účetní jednotky obsahuje:<br>1. název nebo obchodní firmu a sídlo konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, v jejíž konsolidované zprávě o udržitelnosti je zahrnuta,<br>2. odkaz na internetové stránky, na kterých se v českém nebo anglickém jazyce uveřejňuje konsolidovaná zpráva o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, ve které je zahrnuta, a zpráva o jejím ověření,<br>3. informace o tom, že tato mateřská účetní jednotka není povinna vyhotovovat a zveřejňovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, a<br>4. informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11)] ve vztahu k činnosti této mateřské účetní jednotky a k činnostem všech jejích dceřiných účetních jednotek, které nevyhotovují individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216 odst. 3, nejsou-li tyto informace součástí konsolidované zprávy o udržitelnosti jiné konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 8 druhý pododstavec písm. a) | Na osvobození uvedené v prvním pododstavci se vztahují tyto podmínky:<br>a) zpráva vedení osvobozeného mateřského podniku obsahuje všechny tyto informace:<br>i) název a sídlo mateřského podniku, který vykazuje informace na úrovni skupiny v souladu s tímto článkem nebo způsobem, který je rovnocenný standardům pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b této směrnice, jak je určen v souladu s prováděcím aktem Komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatým podle čl. 23 odst. 4 třetího pododstavce směrnice 2004/109/ES;<br>ii) internetové odkazy na konsolidovanou zprávu vedení mateřského podniku, případně na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti mateřského podniku, jak je uvedeno v prvním pododstavci tohoto odstavce, a na vyjádření závěru o ověření podle čl. 34 odst. 1 druhého pododstavce písm. aa) této směrnice nebo na vyjádření závěru o ověření podle písmene b) tohoto pododstavce;<br>iii) informaci, že je mateřský podnik osvobozen od povinností stanovených v odstavcích 1 až 4 tohoto článku; |
| | | | čl. 29a odst. 8 třetí pododstavec | Členský stát, jehož vnitrostátním právem se osvobozený mateřský podnik řídí, může vyžadovat, aby se konsolidovaná zpráva vedení podniku, případně konsolidovaná zpráva o udržitelnosti mateřského podniku zveřejnila v jazyce, který je pro daný členský stát přípustný, a v případě potřeby byl poskytnut překlad do tohoto jazyka. Každý překlad, který nebyl ověřen, musí obsahovat prohlášení o této skutečnosti. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 222 odst. 1 | Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti poskytuje informace potřebné k pochopení vlivu<br>a) činnosti skupiny na záležitosti týkající se udržitelnosti a<br>b) záležitostí týkajících se udržitelnosti na vývoj, výkonnost a situaci skupiny. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 1 první pododstavec | Mateřské podniky velké skupiny podle čl. 3 odst. 7 zahrnou do konsolidované zprávy vedení podniku informace nezbytné pro pochopení dopadů skupiny na otázky udržitelnosti a informace nezbytné pro pochopení toho, jak otázky udržitelnosti ovlivňují vývoj skupiny, její výkonnost a postavení. |
| § 222 odst. 2 | Je-li vyhotovována konsolidovaná zpráva vedení, konsolidovaná zpráva o udržitelnosti je součástí konsolidované zprávy vedení jako její zvláštní část. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 1 druhý pododstavec | Informace uvedené v prvním pododstavci jsou v konsolidované zprávě vedení podniku jasně identifikovatelné ve zvláštním oddílu této zprávy. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 223 odst. 1 | Ustanovení upravující obsah individuální zprávy o udržitelnosti se na obsah konsolidované zprávy o udržitelnosti použijí obdobně ve vztahu ke skupině. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 2 první pododstavec | Informace uvedené v odstavci 1 obsahují:<br>a) stručný popis obchodního modelu a strategie skupiny, včetně: i) odolnosti obchodního modelu a strategie skupiny vůči rizikům spojeným s otázkami udržitelnosti;<br>ii) příležitostí pro skupinu spojených s otázkami udržitelnosti; iii) plánů skupiny, včetně prováděcích opatření a souvisejících finančních a investičních plánů, které mají zajistit, aby její obchodní model a strategie byly slučitelné s přechodem na udržitelné hospodářství a s omezením globálního oteplování na 1,5 °C v souladu s Pařížskou dohodou a s cílem dosáhnout do roku 2050 klimatické neutrality, jak je stanoveno v nařízení (EU) 2021/1119, a případně expozice skupiny vůči činnostem souvisejícím s uhlím, ropou a plynem;<br>iv) způsobu, jakým obchodní model a strategie skupiny zohledňují zájmy zúčastněných stran skupiny a dopady skupiny na otázky udržitelnosti;<br>v) způsobu, jakým byla prováděna strategie skupiny s ohledem na otázky udržitelnosti;<br>b) popis časově ohraničených cílů souvisejících s otázkami udržitelnosti, které si skupina vytyčila, případně i absolutních cílů snížení emisí skleníkových plynů alespoň pro roky 2030 a 2050, popis pokroku, jehož skupina při plnění těchto cílů dosáhla, a prohlášení o tom, zda jsou cíle skupiny týkající se environmentálních faktorů založeny na přesvědčivých vědeckých důkazech;<br>c) popis úlohy správních, řídících a dozorčích orgánů s ohledem na otázky udržitelnosti, jakož i jejich odborných znalostí a dovedností ve vztahu k plnění této úlohy či přístupu těchto orgánů k těmto odborným znalostem a dovednostem;<br>d) popis politik skupiny ve vztahu k otázkám udržitelnosti;<br>e) informace o existenci systémů pobídek spojených s otázkami udržitelnosti, které jsou nabízeny členům správních, řídících a dozorčích orgánů;<br>f) popis:<br>i) postupu náležité péče, který skupina uplatňuje ve vztahu k otázkám udržitelnosti a případně v souladu s požadavky Unie, jimiž se podnikům ukládá povinnost uplatňovat postupy náležité péče; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | ii) hlavních skutečných nebo potenciálních nepříznivých dopadů spojených s vlastní provozní činností skupiny a s jejím hodnotovým řetězcem, včetně jejích produktů a služeb, obchodních vztahů a dodavatelského řetězce, opatření přijatých k identifikaci a sledování těchto dopadů a dalších nepříznivých dopadů, které musí mateřský podnik identifikovat podle jiných požadavků Unie, jimiž se podnikům ukládá povinnost uplatňovat postupy náležité péče;<br>iii) opatření přijatých skupinou, která mají skutečným nebo potenciálním nepříznivým dopadům předcházet, zmírnit je, napravit je nebo je odstranit, a výsledků těchto opatření;<br>g) popis hlavních rizik pro skupinu spojených s otázkami udržitelnosti, včetně popisu hlavních závislostí skupiny na těchto otázkách a způsobu, jakým skupina tato rizika řídí<br>h) ukazatele relevantní pro uvádění informací uvedených v písmenech a) až g). |
| | | | čl. 29a odst. 2 druhý pododstavec druhá věta | Informace uvedené v prvním pododstavci tohoto odstavce zahrnují podle potřeby informace týkající se krátkodobého, střednědobého a dlouhodobého časového horizontu. |
| | | | čl. 29a odst. 3 první pododstavec | V příslušných případech obsahují informace uvedené v odstavcích 1 a 2 informace o vlastní provozní činnosti skupiny a o jejím hodnotovém řetězci, včetně jejích produktů a služeb, obchodních vztahů a dodavatelského řetězce. |
| | | | čl. 29a odst. 3 třetí pododstavec | V příslušných případech obsahují informace uvedené v odstavcích 1 a 2 také odkazy na jiné informace uvedené v konsolidované zprávě vedení podniku v souladu s článkem 29 této směrnice a další komentář k nim a částky vykazované v konsolidované účetní závěrce. |
| | | | čl. 29a odst. 3 čtvrtý pododstavec | Členské státy mohou povolit, aby byly informace týkající se budoucího vývoje nebo záležitostí, které se právě projednávají, ve výjimečných případech vynechány, pokud by podle řádně odůvodněného stanoviska členů správních, řídících a dozorčích orgánů, jednajících v mezích pravomocí, které jim svěřuje vnitrostátní právo, a majících za toto stanovisko kolektivní odpovědnost, zveřejnění těchto informací výrazně poškodilo obchodní postavení dané skupiny, neznemožňuje-li ovšem jejich vynechání objektivní a vyvážené pochopení vývoje skupiny, její výkonnosti a postavení a dopadů její činnosti. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 223 odst. 2 | Jsou-li významné rozdíly mezi dopady nebo riziky u skupiny a u jedné nebo více dceřiných účetních jednotek, konsolidovaná zpráva o udržitelnosti obsahuje také popis a vysvětlení těchto dopadů nebo rizik. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 4 první pododstavec | Pokud podnik podávající zprávu zjistí, že existují významné rozdíly mezi riziky pro skupinu a riziky pro jeden nebo více jejích dceřiných podniků nebo mezi dopady skupiny a dopady jednoho nebo více jejích dceřiných podniků, odpovídajícím způsobem objasní rizika pro dotčený dceřiný podnik nebo dceřiné podniky a dopady dotčeného dceřiného podniku nebo podniků. |
| § 223 odst. 3 | Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti obsahuje také údaj o tom, které dceřiné účetní jednotky nevyhotovují individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216 odst. 2 nebo 3 nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti podle § 221 odst. 2 nebo 3. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29a odst. 4 druhý pododstavec | Podniky uvedou, které dceřiné podniky zahrnuté do konsolidace jsou osvobozeny od podávání ročních nebo konsolidovaných zpráv o udržitelnosti podle čl. 19a odst. 9 nebo čl. 29a odst. 8. |
| § 224 odst. 1 | Zprávu o udržitelnosti vyhotovuje účetní jednotka podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 29b směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[10]. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 4<br><br>čl. 29a odst. 5 | Podniky vykazují informace uvedené v odstavcích 1 až 3 tohoto článku v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b.<br><br>Mateřské podniky vykazují informace uvedené v odstavcích 1 až 3 tohoto článku v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými v souladu s článkem 29b. |
| § 224 odst. 2 | Zprávu o udržitelnosti vyhotovuje účetní jednotka v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language a je značkována podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12]. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 29d | 1. Podniky, na něž se vztahují požadavky článku 19a této směrnice, sestavují svou zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv specifikovaném v článku 3 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2019/815 a značkují své zprávy o udržitelnosti, včetně informací povinně zveřejňovaných podle článku 8 nařízení (EU) 2020/852, v souladu s elektronickým formátem pro podávání zpráv specifikovaném v daném nařízení v přenesené pravomoci.<br>2. Mateřské podniky, na něž se vztahují požadavky článku 29a, sestavují svou konsolidovanou zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv specifikovaném v článku 3 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2019/815 a značkují své zprávy o udržitelnosti, včetně informací povinně zveřejňovaných podle článku 8 nařízení (EU) 2020/852, v souladu s elektronickým formátem pro podávání zpráv specifikovaném v daném nařízení v přenesené pravomoci. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 224 odst. 3 | Účetní jednotka podle § 215 a mateřská účetní jednotka podle § 220 s výjimkou účetní jednotky nebo mateřské účetní jednotky, které jsou investičním fondem, před vyhotovením zprávy o udržitelnosti, která obsahuje informace týkající se této účetní jednotky<br>a) informují zástupce zaměstnanců a projednají s nimi relevantní informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti a prostředky pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti postupem podle zákoníku práce a<br>b) zajistí předání stanoviska zástupců zaměstnanců k relevantním informacím uváděným ve zprávě o udržitelnosti a prostředkům pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti kontrolním orgánům účetní jednotky nebo mateřské účetní jednotky. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 19a odst. 5 | Vedení podniku informuje zástupce zaměstnanců na příslušné úrovni a projedná s nimi příslušné informace a prostředky pro získání a ověření informací o udržitelnosti. Stanovisko zástupců zaměstnanců se případně sdělí příslušným správním, řídícím nebo dozorčím orgánům. |
| | | | čl. 29a odst. 6 | Vedení mateřského podniku informuje zástupce zaměstnanců na příslušné úrovni a projedná s nimi příslušné informace a prostředky pro získání a ověření informací o udržitelnosti. Stanovisko zástupců zaměstnanců se případně sdělí příslušným správním, řídícím nebo dozorčím orgánům. |
| | | | čl. 1 odst. 4 | Koordinační opatření stanovená v článcích 19a, 29a a 29d se nevztahují na finanční produkty uvedené v čl. 2 bodu 12 písm. b) a f) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2088. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 225 | Individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovuje a zveřejňuje velká účetní jednotka, která je obchodní společností a<br>a) vykonává činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem nebo těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích ekonomických činností uvedených v příloze I sekci B oddílech 05 až 08 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17], nebo<br>b) vyvíjí v původních lesích činnost uvedenou v příloze I sekci A oddílu 02 skupině 02.2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17]. | 32013L0034 | čl. 41 body 1 a 2 | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br><br>1) „podnikem činným v těžebním průmyslu“ podnik, který vykonává jakoukoli činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu či jiných látek, v mezích ekonomických činností uvedených v sekci B oddílech 05 až 08 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2;<br><br>2) „podnikem činným v odvětví těžby dřeva v původních lesích“ podnik, který v původních lesích vyvíjí činnosti uvedené v sekci A oddíle 02 skupině 02.2 přílohy I nařízení (ES) č. 1893/2006; |
| | | | čl. 42 odst. 1 | Členské státy vyžadují od velkých podniků a všech subjektů veřejného zájmu, které jsou činné v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích, aby každoročně sestavovaly a zveřejňovaly zprávu o platbách odváděných vládám. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 226 | Individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů není povinna vyhotovovat a zveřejňovat účetní jednotka,<br>a) jejíž platby správním entitám mají být zahrnuty v konsolidované zprávě o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovené podle právního řádu členského státu Evropské unie jí nebo jinou účetní jednotkou nebo zahraniční účetní jednotkou, nebo<br>b) která vyhotovuje a zveřejňuje dokument podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie rovnocenný individuální zprávě o platbách do veřejných rozpočtů podle rozhodnutí Evropské komise o rovnocennosti mezi požadavky určitých třetích zemí na podávání zpráv o platbách vládám[18]. | 32013L0034 | čl. 42 odst. 2 | Tato povinnost neplatí pro podnik, který se řídí právem některého členského státu a který je dceřiným nebo mateřským podnikem, pokud jsou splněny obě následující podmínky:<br>a) mateřský podnik se řídí právem některého členského státu a<br>b) platby odváděné tímto podnikem vládám jsou zahrnuty do konsolidované zprávy o platbách vládám, kterou sestavuje daný mateřský podnik v souladu s článkem 44. |
| | | | čl. 46 odst. 1 | Podniky uvedené v článcích 42 a 44, které sestavují a zveřejňují zprávu v souladu s požadavky třetí země, jež byly podle článku 47 vyhodnoceny jako rovnocenné požadavkům podle této kapitoly, jsou osvobozeny od plnění požadavků této kapitoly, s výjimkou povinnosti tuto zprávu zveřejnit podle práva každého členského státu v souladu s kapitolou 2 směrnice 2009/101/ES. |
| § 227<br>odst. 1 | Individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů poskytuje přehled plateb zaplacených nebo poskytnutých za individuální účetní období jednotlivým správním jednotkám, ve kterém účetní jednotka uvádí celkovou výši těchto plateb a celkovou výši těchto plateb v členění podle<br>a) jednotlivých projektů,<br>b) druhů podle odstavce 4 písm. a) a<br>c) druhů podle odstavce 4 písm. a) za jednotlivé projekty. | 32013L0034 | čl. 43 odstavec 2, první pododstavec | Ve zprávě se uvedou tyto informace týkající se činností uvedených v čl. 41 bodech 1 a 2 za příslušné účetní období:<br>a) celková výše plateb, jež byly odvedeny jednotlivým vládám;<br>b) celková výše plateb v členění podle druhů uvedených v čl. 41 bodě 5 písm. a) až g), jež byly odvedeny jednotlivým vládám;<br>c) pokud jsou tyto platby přiřazeny k určitému projektu, celková výše plateb v členění podle druhů uvedených v čl. 41 bodě. 5 písm. a) až g), jež byly odvedeny za každý takový projekt, a celková výše plateb za každý takový projekt. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 227<br>odst. 2 | V případě platby v podobě nepeněžitého plnění účetní jednotka uvádí<br>a) druh plnění,<br>b) hodnotu platby a vysvětlení, jak byla hodnota určena, a<br>c) množství plnění, je-li to vhodné, | 32013L0034 | čl. 43 odst. 3 | Pokud se vládám odvádějí nepeněžitá plnění, uvádí se jejich hodnota a tam, kde je to vhodné, objem. Poskytne se podpůrný komentář, ve kterém se vysvětlí, jak byla tato hodnota určena. |
| § 227<br>odst. 3 | Individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů nemusí obsahovat platbu,, jejíž hodnota sama ani v úhrnu s hodnotami souvisejících plateb za individuální účetní období nepřesahuje částku 2 600 000 Kč. | 32013L0034 | čl. 43 odst. 1 | Ve zprávě není nutné zohledňovat jakoukoli platbu, ať už byla provedena najednou nebo jako řada souvisejících plateb, jejíž výše nepřesahuje za účetní období částku 100 000 EUR. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 227<br>odst. 4 písm. a) | Pro účely zprávy o platbách do veřejných rozpočtů se rozumí<br>a) platbou plnění související s činností spojenou s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích ekonomických činností uvedených v sekci B oddílech 05 až 08 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)] nebo s činností v původních lesích uvedenou v sekci A oddílu 02 skupině 02.2 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)], které je<br>1. poskytnutím části produkce,<br>2. daní, poplatkem nebo jiným obdobným peněžitým plněním s výjimkou daně z přidané hodnoty, spotřební daně, daně z příjmů fyzických osob a daně z prodeje,<br>3. úplatou za užívání,<br>4. podílem na zisku,<br>5. úplatou za uzavření smlouvy, objevení ložiska nebo těžební lokality nebo za výrobu nebo těžbu,<br>6. licenčním poplatkem, jinou úplatou za licenci nebo koncesi nebo<br>7. úplatou za zlepšení infrastruktury, | 32013L0034 | čl. 41 bod 5 | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br>5) „platbou“ částka, která byla uhrazena, ať už formou peněžitého či nepeněžitého plnění, za činnosti popsané v odstavcích 1 a 2, přičemž se jedná o částky těchto druhů:<br>a) výrobní nároky;<br>b) daně odváděné z výnosů, výroby nebo zisku společností, s výjimkou daní odváděných ze spotřeby, jako jsou daně z přidané hodnoty, daní z příjmů fyzických osob nebo daní z prodeje;<br>c) poplatky za užívání;<br>d) dividendy;<br>e) odměny za podpis, objevení a výrobu;<br>f) licenční poplatky, nájemné, vstupní poplatky a jiná protiplnění za licence nebo koncese a<br>g) platby za zlepšení infrastruktury. |
| § 227<br>odst. 4 písm. b) | Pro účely zprávy o platbách do veřejných rozpočtů se rozumí<br>b) správní jednotkou správní orgán nebo jednotka vykonávající veřejnou správu v jakémkoli státu a jednotka ovládaná tímto orgánem nebo touto jednotkou, | 32013L0034 | čl. 41 bod 3 | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br>3)„vládou“ jakýkoli ústřední, regionální či místní orgán členského státu nebo třetí země. Zahrnuje rovněž na jakýkoli útvar, agenturu či podnik, jež jsou tímto orgánem kontrolovány, jak stanoví čl. 22 odst. 1 až 6 této směrnice; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 227<br>odst. 4 písm. c) | Pro účely zprávy o platbách do veřejných rozpočtů se rozumí<br>c) projektem provozní činnosti, které jsou upraveny jednou smlouvou, licencí, nebo koncesí a představují základ pro platbu správní jednotce; pokud je více smluv, licencí nebo koncesí zásadním způsobem provázáno, považují se jimi upravené provozní činnosti za jeden projekt. | 32013L0034 | čl. 41 bod 4 | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br>4) „projektem“ provozní činnosti, které jsou upraveny jedinou smlouvou, licencí, ujednáním o nájmu, koncesí nebo podobnými právními dohodami a které představují základ pro platební závazky vůči vládě. Je-li však více takových dohod zásadním způsobem provázáno, považuje se za projekt takový soubor dohod; |
| § 228<br>odst. 1 | Konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovuje a zveřejňuje mateřská účetní jednotka, která je velkou účetní jednotkou a obchodní společností, pokud ona nebo některá její dceřiná účetní jednotka<br>a) vykonávají činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích ekonomických činností uvedených v sekci B oddílech 05 až 08 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)], nebo<br>b) vyvíjí v původních lesích činnost uvedenou v sekci A oddílu 02 skupině 02.2 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006[17)]. | 32013L0034 | čl. 44 odst. 1 první a druhý pododstavec | Členský stát vyžaduje od všech velkých podniků nebo všech subjektů veřejného zájmu, které jsou činné v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích a které se řídí jeho vnitrostátním právem, aby sestavovaly konsolidovanou zprávu o platbách odváděných vládám v souladu s články 42 a 43, je-li daný mateřský podnik povinen sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, jak stanoví čl. 22 odst. 1 až 6.<br><br>Mateřský podnik se rovněž považuje za činný v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích, je-li v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích činný některý z jeho dceřiných podniků. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 228<br>odst. 2 písm. a) | Konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů není mateřská účetní jednotka povinna vyhotovovat a zveřejňovat, pokud<br>a) je konsolidační celek<br>1. malým nebo středním konsolidačním celkem nebo<br>2. konsolidačním celkem zahrnutým v konsolidované účetní závěrce nadřazené účetní jednotky z členského státu Evropské unie, nebo | 32013L0034 | čl. 44 odst. 2 | Povinnost sestavovat konsolidovanou zprávu uvedená v odstavci 1 neplatí pro<br><br>a) mateřský podnik malé skupiny, jak je definována v čl. 3 odst. 5, není-li některý podnik ve skupině subjektem veřejného zájmu<br>b) mateřský podnik střední skupiny, jak je definována v čl. 3 odst. 6, není-li některý podnik ve skupině subjektem veřejného zájmu, a<br>c) mateřský podnik, který se řídí právem některého členského státu a který je zároveň dceřiným podnikem, řídí-li se právem některého členského státu jeho vlastní mateřský podnik. |
| § 228 odst. 2 písm. b) | Konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů není mateřská účetní jednotka povinna vyhotovovat a zveřejňovat, pokud<br>b) mateřská účetní jednotka vyhotovuje a zveřejňuje dokument podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie rovnocenný konsolidované zprávě o platbách do veřejných rozpočtů podle rozhodnutí Evropské komise o rovnocennosti mezi požadavky určitých třetích zemí na podávání zpráv o platbách vládám[18]. | 32013L0034 | čl. 46 odst. 1 | Podniky uvedené v článcích 42 a 44, které sestavují a zveřejňují zprávu v souladu s požadavky třetí země, jež byly podle článku 47 vyhodnoceny jako rovnocenné požadavkům podle této kapitoly, jsou osvobozeny od plnění požadavků této kapitoly, s výjimkou povinnosti tuto zprávu zveřejnit podle práva každého členského státu v souladu s kapitolou 2 směrnice 2009/101/ES. |
| § 229 odst. 1 | Konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů poskytuje přehled plateb zaplacených nebo poskytnutých mateřskou účetní jednotkou a dceřinými účetními jednotkami jednotlivým správním jednotkám za konsolidační účetní období, které by tyto účetní jednotky uváděly ve svých individuálních zprávách o platbách do veřejných rozpočtů těchto účetních jednotek za toto období. | 32013L0034 | čl. 44 odst. 1 | Členský stát vyžaduje od všech velkých podniků nebo všech subjektů veřejného zájmu, které jsou činné v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích a které se řídí jeho vnitrostátním právem, aby sestavovaly konsolidovanou zprávu o platbách odváděných vládám v souladu s články 42 a 43, je-li daný mateřský podnik povinen sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, jak stanoví čl. 22 odst. 1 až 6. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 229 odst. 2 | Konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů nemusí obsahovat platby zaplacené nebo poskytnuté dceřinou účetní jednotkou nezahrnutou do konsolidované účetní závěrky z jiného důvodu, než že je z hlediska konsolidačního celku sama nebo v úhrnu s ostatními dceřinými účetními jednotkami nevýznamná, pokud<br>a) ve zcela výjimečných případech nelze údaje týkající se této dceřiné účetní jednotky nezbytné pro vyhotovení této zprávy získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez toho, že by jejich získání vedlo k prodlení s vyhotovením zprávy,<br>b) podíl v této dceřiné účetní jednotce je určen výhradně k následnému prodeji, nebo<br>c) závažná a dlouhodobá omezení podstatným způsobem brání mateřské účetní jednotce v uplatňování jejího vlivu na činnost dceřiné účetní jednotky. | 32013L0034 | čl. 44 odst. 3 | Podnik, včetně subjektu veřejného zájmu, nemusí být zahrnut do konsolidované zprávy o platbách vládám, pokud je splněna alespoň jedna z těchto podmínek:<br>a) mateřskému podniku při výkonu jejích práv ohledně nakládání s majetkem nebo ohledně řízení tohoto podniku významně brání přísná a dlouhodobá omezení,<br>b) v mimořádně výjimečných případech nelze informace nezbytné pro sestavení konsolidované zprávy o platbách vládám v souladu s touto směrnicí získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez zbytečného zdržení,<br>c) podíly tohoto podniku jsou drženy výhradně za účelem jejich následného prodeje. |
| § 230 odst. 1 písm. a) | Individuální zprávu o daních z příjmů za individuální účetní období vyhotovuje a zveřejňuje samostatná účetní jednotka, která je obchodní společností a má zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu,<br>a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících individuálních účetních období, ve kterých její roční úhrn čistého obratu dosáhne 19 000 000 000 Kč, a | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 1 třetí pododstavec | Členské státy vyžadují, aby samostatné podniky řídící se jejich vnitrostátním právem, pro něž celkové výnosy uvedené v jejich roční účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, vypracovaly, zveřejnily a zpřístupnily zprávu s informacemi o dani z příjmů za pozdější z těchto dvou po sobě jdoucích účetních období. |
| | | | čl. 48b odst. 2 | Členské státy stanoví, že se pravidlo uvedené v odstavci 1 nepoužije na samostatné podniky, nejvyšší mateřské podniky a podniky v jejich skupině, pokud jsou tyto podniky, včetně jejich poboček, usazeny nebo mají stálou provozovnu nebo trvalou podnikatelskou činnost pouze na území jednoho členského státu a v žádné jiné daňové jurisdikci. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 230 odst. 1 písm. b) | Individuální zprávu o daních z příjmů za individuální účetní období vyhotovuje a zveřejňuje samostatná účetní jednotka, která je obchodní společností a má zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu,<br>b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících účetních období, ve kterých její roční úhrn čistého obratu nedosáhne 19 000 000 000 Kč. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 1 čtvrtý pododstavec | Členské státy stanoví, že samostatný podnik již nepodléhá povinnostem podávání zpráv podle třetího pododstavce, pokud celkové výnosy uvedené v jeho roční účetní závěrce k rozvahovému dni klesnou pod 750 000 000 EUR v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období. |
| | | | čl. 48b odst. 2 | Členské státy stanoví, že se pravidlo uvedené v odstavci 1 nepoužije na samostatné podniky, nejvyšší mateřské podniky a podniky v jejich skupině, pokud jsou tyto podniky, včetně jejich poboček, usazeny nebo mají stálou provozovnu nebo trvalou podnikatelskou činnost pouze na území jednoho členského státu a v žádné jiné daňové jurisdikci. |
| § 230 odst. 2 písm. a) | Individuální zprávu o daních z příjmů za individuální účetní období zveřejňuje prostřednictvím své pobočky samostatná zahraniční účetní jednotka ze třetího státu provozující činnost na území České republiky, která má formu srovnatelnou s obchodní společností<br>a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících individuálních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky dosáhne 240 000 000 Kč a výnosy zahraniční účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR, a | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 první pododstavec | Členské státy vyžadují, aby pobočky zřízené na jejich území podniky, které se neřídí právem žádného členského státu, zveřejnily a zpřístupnily zprávu s informacemi o dani z příjmů nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, které jsou uvedeny v šestém pododstavci písm. a), za pozdější z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období. |
| | | | čl. 48b odst. 5 čtvrtý pododstavec | Členské státy stanoví, že se povinnosti podávání zpráv uvedené v tomto odstavci vztahují pouze na pobočky, jejichž čistý obrat přesáhl v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období hraniční hodnotu čistého obratu provedenou podle čl. 3 odst. 2. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 48b odst. 5 šestý pododstavec písm. a) | Členské státy stanoví, že se pravidla uvedená v tomto odstavci použijí na pobočku pouze tehdy, pokud jsou splněna tato kritéria:<br><br>a) podnik, který zřídí pobočku, je buď podnikem ve skupině, jejíž nejvyšší mateřský podnik se neřídí právem žádného členského státu a jejíž celkové konsolidované výnosy uvedené v její konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, nebo samostatným podnikem, jehož celkové výnosy uvedené v jeho účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, a |
| | | | čl. 1 odst. 1a | Koordinační opatření podle článků 48a až 48e a článku 51 se rovněž použijí na právní a správní předpisy členských států. Které se týkají poboček zřízených ve členském státě podnikem, který se neřídí právem žádného členského státu, avšak jehož právní forma je srovnatelná s formami podniků uvedenými v příloze I. Článek 2 se použije ve vztahu k těmto pobočkám v rozsahu, v jakém se na tyto pobočky vztahují články 48a až 48e |
| § 230 odst. 2 písm. b) | Individuální zprávu o daních z příjmů za individuální účetní období zveřejňuje prostřednictvím své pobočky samostatná zahraniční účetní jednotka ze třetího státu provozující činnost na území české republiky, která má formu srovnatelnou s obchodní společností<br>b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících individuálních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky nedosáhne<br>240 000 000 Kč, nebo za první ze 2 po sobě následujících individuálních účetních období, ve kterých výnosy zahraniční účetní jednotky nedosáhnou částky odpovídající částce<br>750 000 000 EUR. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 první pododstavec | Členské státy vyžadují, aby pobočky zřízené na jejich území podniky, které se neřídí právem žádného členského státu, zveřejnily a zpřístupnily zprávu s informacemi o dani z příjmů nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, které jsou uvedeny v šestém pododstavci písm. a), za pozdější z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 48b odst. 5 pátý pododstavec | Členské státy stanoví, že pobočka podléhající povinnostem podávání zpráv podle tohoto odstavce již těmto povinnostem nepodléhá, pokud její čistý obrat v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období klesne pod hraniční hodnotu provedenou podle čl. 3 odst. 2. |
| | | | čl. 48b odst. 5 šestý pododstavec písm. a) | Členské státy stanoví, že se pravidla uvedená v tomto odstavci použijí na pobočku pouze tehdy, pokud jsou splněna tato kritéria:<br><br>a) podnik, který zřídí pobočku, je buď podnikem ve skupině, jejíž nejvyšší mateřský podnik se neřídí právem žádného členského státu a jejíž celkové konsolidované výnosy uvedené v její konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, nebo samostatným podnikem, jehož celkové výnosy uvedené v jeho účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, a |
| | | | čl. 48b odst. 5 sedmý pododstavec | Členské státy stanoví, že pobočka již nepodléhá povinnostem podávání zpráv podle tohoto odstavce, přestane-li být kritérium stanovené v písm. a) splněno ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. |
| | | | čl. 1 odst. 1a | Koordinační opatření podle článků 48a až 48e a článku 51 se rovněž použijí na právní a správní předpisy členských států. Které se týkají poboček zřízených ve členském státě podnikem, který se neřídí právem žádného členského státu, avšak jehož právní forma je srovnatelná s formami podniků uvedenými v příloze I. Článek 2 se použije ve vztahu k těmto pobočkám v rozsahu, v jakém se na tyto pobočky vztahují články 48a až 48e |
| § 230 odst. 3 | Pro účely zprávy o daních z příjmů se výnosy zahraniční účetní jednotky ze třetího státu rozumí její výnosy podle právních předpisů použitých pro sestavení její účetní závěrky. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48a odst. 2 písm. b) | Pro účely článku 48b této směrnice mají „výnosy“ stejný význam jako:<br>b) „výnosy“ vymezené v rámci účetního výkaznictví, na jehož základě se sestavuje účetní závěrka, nebo ve smyslu takového rámce, v případě jiných podniků. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 230 odst. 4 | Kritérium výnosů zahraniční účetní jednotky ze třetího státu se pro účely zprávy o daních z příjmů přepočítá na měnu účetní závěrky této zahraniční účetní jednotky referenčním kurzem Evropské centrální banky publikovaným v Úředním věstníku Evropské unie dne 21. prosince 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce. Pokud Evropská centrální banka kurz této měny nevyhlásila, použijí se kurzy vyhlášené Českou národní bankou pro 21. prosinec 2021. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | Čl. 48c odst. 9 druhý pododstavec | Hraniční hodnoty uvedené v čl. 48b odst. 4 a 5 se pomocí směnného kurzu ke dni 21. prosince 2021 přepočtou na odpovídající částku v národní měně příslušné třetí země, která se zaokrouhlí na nejbližší celý tisíc. |
| § 231 odst. 1 | Účetní jednotka není povinna vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů, pokud o veškerých svých činnostech zveřejňuje údaje podle § 11c zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 3 | Členské státy stanoví, že se pravidlo uvedené v odstavci 1 tohoto článku nepoužije na samostatné podniky a nejvyšší mateřské podniky, pokud tyto podniky nebo podniky v jejich skupině podávají zprávu v souladu s článkem 89 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU, která zahrnuje informace o veškerých jejich činnostech a v případě nejvyšších mateřských podniků i o činnostech veškerých podniků ve skupině zahrnutých do konsolidované účetní závěrky. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 231<br>odst. 2 | Zahraniční účetní jednotka není povinna zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů, pokud<br>a) vyhotovila zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na individuální zprávu o daních z příjmů,<br>b) zpráva podle písmene a) obsahuje název a adresu pobočky na území České republiky a<br>c) do 12 měsíců od posledního dne individuálního účetního období je překlad zprávy podle písmene a) do českého nebo anglického jazyka zveřejněn ve veřejném rejstříku, ve kterém je zapsána pobočka zahraniční účetní jednotky, a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách zahraniční účetní jednotky, kde je bezplatně dostupný. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 6 | Členské státy neuplatní pravidla stanovená v odstavcích 4 a 5 tohoto článku, pokud je zpráva s informacemi o dani z příjmů vypracována nejvyšším mateřským podnikem nebo samostatným podnikem, které se neřídí právem žádného členského státu, v souladu s článkem 48c a splňuje tato kritéria:<br>a) je zpřístupněna veřejnosti bezplatně a v elektronickém formátu pro podávání zpráv, který je strojově čitelný:<br>i) na internetových stránkách uvedeného nejvyššího mateřského podniku nebo uvedeného samostatného podniku;<br>ii) alespoň v jednom z úředních jazyků Unie;<br>iii) nejpozději 12 měsíců od rozvahového dne účetního období, za které je zpráva vypracována, a<br>b) uvádí název a sídlo jednoho dceřiného podniku nebo název a adresu jedné pobočky, které se řídí právem některého členského státu a které zveřejnily zprávu podle čl. 48d odst. 1. |
| § 232 odst. 1 | Pokud zahraniční účetní jednotka, která má povinnost zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů, nemá tuto zprávu ani na vyžádání k dispozici, vyhotoví ji a zveřejní osoba pověřená jednáním za pobočku zahraniční účetní jednotky na území České republiky. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 druhý a třetí pododstavec | Pokud tyto informace nebo tato zpráva k dispozici nejsou, osoba či osoby určené k plnění náležitostí zveřejňování podle čl. 48e odst. 2 požádají nejvyšší mateřský podnik nebo samostatný podnik, které jsou uvedeny v šestém pododstavci písm. a) tohoto odstavce, aby jim poskytly veškeré potřebné informace, které jim umožní splnit jejich povinnosti. |
| § 322 odst. 2 | Nemá-li osoba podle odstavce 1 všechny údaje potřebné k vyhotovení individuální zprávy o daních z příjmů, požádá o ně zahraniční účetní jednotku. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 druhý pododstavec | Pokud tyto informace nebo tato zpráva k dispozici nejsou, osoba či osoby určené k plnění náležitostí zveřejňování podle čl. 48e odst. 2 požádají nejvyšší mateřský podnik nebo samostatný podnik, které jsou uvedeny v šestém pododstavci písm. a) tohoto odstavce, aby jim poskytly veškeré potřebné informace, které jim umožní splnit jejich povinnosti. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 323 odst. 3 | Pokud osoba podle odstavce 1 neobdrží všechny potřebné údaje k vyhotovení individuální zprávy o daních z příjmů, vyhotoví tuto zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a uvede v ní prohlášení o tom, že jí zahraniční účetní jednotka neposkytla všechny potřebné údaje. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 třetí pododstavec | Nejsou-li poskytnuty všechny požadované informace, pobočka vypracuje, zveřejní a zpřístupní zprávu s informacemi o dani z příjmů obsahující veškeré informace, které má k dispozici, které obdržela nebo získala, a prohlášení o tom, že nejvyšší mateřský podnik nebo samostatný podnik neposkytl potřebné informace. |
| § 233 odst. 1 písm. a) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>a) název nebo obchodní firmu účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. a) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>a) název nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, příslušné účetní období, měna použitá při prezentaci zprávy a případně seznam všech dceřiných podniků konsolidovaných v účetní závěrce nejvyššího mateřského podniku za příslušné účetní období usazených v Unii nebo v daňových jurisdikcích uvedených v přílohách I a II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti; |
| § 233 odst. 1 písm. b) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>b) účetní období, za které se zpráva vyhotovuje, | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. a) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>a) název nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, příslušné účetní období, měna použitá při prezentaci zprávy a případně seznam všech dceřiných podniků konsolidovaných v účetní závěrce nejvyššího mateřského podniku za příslušné účetní období usazených v Unii nebo v daňových jurisdikcích uvedených v přílohách I a II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti; |
| § 233 odst. 1 písm. c) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>c) měnu použitou ve zprávě, kterou je měna používaná pro sestavení účetní závěrky účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky v daném účetním období, | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. a) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>a) název nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, příslušné účetní období, měna použitá při prezentaci zprávy a případně seznam všech dceřiných podniků konsolidovaných v účetní závěrce nejvyššího mateřského podniku za příslušné účetní období usazených v Unii nebo v daňových jurisdikcích uvedených v přílohách I a II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 48c odst. 8 první pododstavec | Měnou použitou ve zprávě s informacemi o dani z příjmů je měna, v níž je sestavena konsolidovaná účetní závěrka nejvyššího mateřského podniku nebo roční účetní závěrka samostatného podniku. Členské státy nevyžadují, aby byla tato zpráva zveřejněna v jiné měně, než je měna, v níž je sestavena účetní závěrka. |
| § 233 odst. 1 písm. d) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>d) stručný popis povahy činnosti účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky, | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. b) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>b) stručný popis povahy jejich činností |
| § 233 odst. 1 písm. e) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>e) počet zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky, | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. c) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>c) počet zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky; |
| § 220 odst. 1 písm. f) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>f) celkové výnosy účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky s vyloučením úprav hodnot | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. d) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>d) výnosy vypočítané jako:<br>i) součet čistého obratu, ostatních provozních výnosů, výnosů z účastí kromě dividend obdržených od podniků ve skupině, výnosů z ostatních investic a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, ostatních výnosových úroků a podobných výnosů uvedených v přílohách V a VI této směrnice, nebo<br>ii) výnosy vymezené v rámci účetního výkaznictví, na jehož základě se sestavuje účetní závěrka, s vyloučením úprav hodnot a dividend obdržených od podniků ve skupině; |
| § 233 odst. 1 písm. g) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>g) výsledek hospodaření za účetní období před zdaněním účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky, | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>e) výši zisku nebo ztráty před zdaněním; |
| § 233 odst. 1 písm. h) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>h) výši nákladu na splatnou daň z příjmů účetní jednotky nebo ve vztahu k pobočce zahraniční účetní jednotky v příslušné daňové jurisdikci za dané účetní období, | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. f) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>f) výši naběhlé daně z příjmů v příslušném účetním období, vypočítanou jako stávající daňový náklad u zdanitelných zisků nebo ztrát za účetní období zaúčtovaný podniky a pobočkami v příslušné daňové jurisdikci; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 233 odst. 1 písm. i) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>i) výši uhrazené daně z příjmů účetní jednotky nebo ve vztahu k pobočce zahraniční účetní jednotky v příslušné daňové jurisdikci během daného účetního období včetně srážkové daně odvedené z jejich příjmů, a | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. g) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>g) výši daně z příjmů zaplacenou na hotovostním základě, vypočítanou jako částku daně z příjmů zaplacenou během příslušného účetního období podniky a pobočkami v příslušné daňové jurisdikci; a |
| § 233 odst. 1 písm. j) | Individuální zpráva o daních z příjmů obsahuje<br>j) výši kumulovaných výsledků hospodaření účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky na konci daného účetního období. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>h) výši kumulovaných zisků na konci příslušného účetního období. |
| § 233 odst. 2 | Individuální zpráva o daních z příjmů může být vyhotovena na základě pokynů pro vyplňování zprávy podle zemí uvedených ve vyhlášce upravující vzor zprávy podle zemí a pokyny k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Ve zprávě se uvede, zda byla tato možnost využita. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 3<br><br>čl. 48c odst. 10 | Členské státy povolí, aby informace uvedené v odstavci 2 tohoto článku byly podávány na základě pokynů pro vyplňování zpráv uvedených v příloze III oddíle III částech B a C směrnice Rady 2011/16/EU<br><br>Ve zprávě s informacemi o dani z příjmů se uvede, zda byla vypracována v souladu s odstavcem 2 nebo 3 tohoto článku. |
| § 233 odst. 3 | Údaje v individuální zprávě o daních z příjmů se uspořádají podle společného vzoru a v elektronickém formátu podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 48c směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[19]. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 4 | Informace uvedené v odstavcích 2 a 3 tohoto článku se předkládají za použití společného vzoru a v elektronických formátech pro podávání zpráv, které jsou strojově čitelné. Společný vzor a elektronické formáty pro podávání zpráv stanoví Komise prostřednictvím prováděcích aktů. Tyto prováděcí akty se přijímají přezkumným postupem podle čl. 50 odst. 2. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 233<br>odst. 4 | Údaje v individuální zprávě o daních z příjmů jsou uváděné na základě usazení, existence stálé provozovny nebo trvalé podnikatelské činnosti, které jsou rozhodné pro určení, ve které daňové jurisdikci daná činnost podléhá dani,<br>a) odděleně za každý členský stát Evropské unie bez ohledu na to, zda je tvořen více daňovými jurisdikcemi,<br>b) odděleně za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného individuálního účetního období, uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie uveřejněném v Úředním věstníku Evropské unie,<br>c) odděleně za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného individuálního účetního období, a k 1. březnu předcházejícího kalendářního roku uveden na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schváleném Radou Evropské unie uveřejněném v Úředním věstníku Evropské unie, a<br>d) souhrnně za daňové jurisdikce jiné než podle písmen a) až c). | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 5 první až čtvrtý pododstavec | Zpráva s informacemi o dani z příjmů prezentuje informace uvedené v odstavcích 2 nebo 3 zvlášť pro každý členský stát. Je-li členský stát tvořen několika daňovými jurisdikcemi, jsou tyto informace agregovány na úrovni členského státu.<br><br>Zpráva s informacemi o dani z příjmů rovněž prezentuje informace uvedené v odstavcích 2 nebo 3 tohoto článku zvlášť za každou daňovou jurisdikci, která je k 1. březnu účetního období, za které se zpráva vypracovává, na seznamu v příloze I závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti, a za každou daňovou jurisdikci, která byla k 1. březnu účetního období, za které se zpráva vypracovává, a k 1. březnu předcházejícího účetního období uvedena v příloze II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti.<br><br>Zpráva s informacemi o dani z příjmů rovněž prezentuje informace uvedené v odstavcích 2 nebo 3 na agregovaném základě za ostatní daňové jurisdikce.<br><br>Informace musí být přiřazeny ke každé příslušné daňové jurisdikci na základě usazení, existence stálé provozovny nebo trvalé podnikatelské činnosti, které podle činností skupiny nebo samostatného podniku mohou podléhat daňové povinnosti v dané daňové jurisdikci. |
| § 233<br>odst. 5 | Údaje o určité činnosti uvedené v individuální zprávě o daních z příjmů nemohou být uvedeny u více než jedné daňové jurisdikce. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 5 šestý pododstavec | Informace o určité konkrétní činnosti nesmí být přiřazeny současně více než jedné daňové jurisdikci. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 233<br>odst. 6 | Individuální zpráva o daních z příjmů nemusí obsahovat informace, jejichž uvedení by mohlo závažně poškodit obchodní postavení účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky a které se netýkají daňové jurisdikce podle odstavce 4 písm. b) nebo c). Využití této možnosti se uvede ve zprávě spolu s vysvětlením důvodů a neuvedené informace jsou obsahem některé individuální zprávy o daních z příjmů vyhotovené za některé následující individuální účetní období započaté do 5 let od posledního dne individuálního účetních období, za které došlo k neuvedení těchto informací. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 6 | Členské státy mohou povolit, aby jedna nebo více konkrétních informací, které mají být jinak ve zprávě uvedeny v souladu s odstavci 2 nebo 3, byly dočasně vynechány, pokud by jejich uvedení mohlo závažně poškodit obchodní postavení podniků, jichž se zpráva týká. Jakékoli vynechání se ve zprávě jasně uvede spolu s jeho řádně odůvodněným vysvětlením.<br><br>Členské státy zajistí, aby veškeré informace vynechané podle prvního pododstavce byly zveřejněny v některé pozdější zprávě s informacemi o dani z příjmů do pěti let ode dne jejich původního vynechání.<br><br>Členské státy zajistí, aby informace týkající se daňových jurisdikcí uvedených v přílohách I a II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti, jak je uvedeno v odstavci 5 tohoto článku, nebyly vynechány nikdy. |
| § 233<br>odst. 7 | Individuální zpráva o daních z příjmů může obsahovat vysvětlení významných nesrovnalostí mezi výší nákladu na splatnou daň z příjmů a výší uhrazené daně z příjmů. Toto vysvětlení může zohlednit tyto částky za bezprostředně předcházející individuální účetní období. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 7 | Zpráva s informacemi o dani z příjmů může obsahovat, kde je to možné na úrovni skupiny, celkový výklad podávající vysvětlení veškerých významných nesrovnalostí mezi částkami uvedenými podle odst. 2 písm. f) a g), s případným zohledněním odpovídajících částek, které se týkají předcházejících účetních období. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 234 odst. 1 | Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za konsolidační účetní období vyhotovuje a zveřejňuje nejvyšší mateřská účetní jednotka, která je obchodní společností a jejíž konsolidační celek netvoří pouze účetní jednotky, které nemají zahraniční pobočku ani stálou provozovnu,<br>a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu na konsolidovaném základě dosáhne 19 000 000 000 Kč, a<br>b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu na konsolidovaném základě nedosáhne 19 000 000 000 Kč. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 1 první a druhý pododstavec | Členské státy vyžadují, aby nejvyšší mateřské podniky řídící se jejich vnitrostátním právem, pro něž celkové konsolidované výnosy uvedené v jejich konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, vypracovaly, zveřejnily a zpřístupnily zprávu s informacemi o dani z příjmů za pozdější z těchto dvou po sobě jdoucích účetních období.<br><br>Členské státy stanoví, že nejvyšší mateřský podnik již nepodléhá povinnostem podávání zpráv podle prvního pododstavce, pokud celkové konsolidované výnosy uvedené v jeho konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni klesnou pod 750 000 000 EUR v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období. |
| | | | čl. 48b odst. 2 | Členské státy stanoví, že se pravidlo uvedené v odstavci 1 nepoužije na samostatné podniky, nejvyšší mateřské podniky a podniky v jejich skupině, pokud jsou tyto podniky, včetně jejich poboček, usazeny nebo mají stálou provozovnu nebo trvalou podnikatelskou činnost pouze na území jednoho členského státu a v žádné jiné daňové jurisdikci. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 234 odst. 2 | Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za konsolidační účetní období vyhotovují a zveřejňují střední účetní jednotka a velká účetní jednotka, pokud jsou obchodní společností a sama je přímo nebo nepřímo ovládá nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu,<br>a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR, a<br>b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky nedosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 4 první a třetí pododstavec | Členské státy vyžadují, aby střední a velké dceřiné podniky uvedené v čl. 3 odst. 3 a 4, které se řídí jejich vnitrostátním právem a jsou ovládány nejvyšším mateřským podnikem, který se neřídí právem žádného členského státu a pro něhož celkové konsolidované výnosy uvedené v jeho konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, zveřejnily a zpřístupnily zprávu s informacemi o dani z příjmů tohoto nejvyššího mateřského podniku za pozdější z těchto dvou po sobě jdoucích účetních období.<br><br>Členské státy stanoví, že střední a velké dceřiné podniky již nepodléhají povinnostem podávání zpráv podle tohoto odstavce, pokud celkové konsolidované výnosy nejvyššího mateřského podniku uvedené v jeho konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni klesnou pod 750 000 000 EUR v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 234 odst. 3 | Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za konsolidační účetní období zveřejňuje prostřednictvím své pobočky zahraniční účetní jednotka ze třetího státu provozující činnost na území České republiky, která má právní formu srovnatelnou s obchodní společností a je nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotkou, pokud sama přímo nebo nepřímo neovládá žádnou střední ani velkou účetní jednotku<br>a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky dosáhne 240 000 000 Kč a konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR, a<br>b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky nedosáhne 240 000 000 Kč, nebo za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky nedosáhnou částky odpovídající 750 000 000 EUR. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 první pododstavec | Členské státy vyžadují, aby pobočky zřízené na jejich území podniky, které se neřídí právem žádného členského státu, zveřejnily a zpřístupnily zprávu s informacemi o dani z příjmů nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, které jsou uvedeny v šestém pododstavci písm. a), za pozdější z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 48b odst. 5 čtvrtý až sedmý pododstavec | Členské státy stanoví, že se povinnosti podávání zpráv uvedené v tomto odstavci vztahují pouze na pobočky, jejichž čistý obrat přesáhl v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období hraniční hodnotu čistého obratu provedenou podle čl. 3 odst. 2.<br><br>Členské státy stanoví, že pobočka podléhající povinnostem podávání zpráv podle tohoto odstavce již těmto povinnostem nepodléhá, pokud její čistý obrat v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období klesne pod hraniční hodnotu provedenou podle čl. 3 odst. 2.<br><br>Členské státy stanoví, že se pravidla uvedená v tomto odstavci použijí na pobočku pouze tehdy, pokud jsou splněna tato kritéria:<br>a) podnik, který zřídí pobočku, je buď podnikem ve skupině, jejíž nejvyšší mateřský podnik se neřídí právem žádného členského státu a jejíž celkové konsolidované výnosy uvedené v její konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, nebo samostatným podnikem, jehož celkové výnosy uvedené v jeho účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, a<br>b) nejvyšší mateřský podnik uvedený v písmenu a) tohoto pododstavce nemá střední nebo velký dceřiný podnik uvedený v odstavci 4.<br><br>Členské státy stanoví, že pobočka již nepodléhá povinnostem podávání zpráv podle tohoto odstavce, přestane-li být kritérium stanovené v písmenu a) splněno ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 1 odst. 1a | Koordinační opatření podle článků 48a až 48e a článku 51 se rovněž použijí na právní a správní předpisy členských států. Které se týkají poboček zřízených ve členském státě podnikem, který se neřídí právem žádného členského státu, avšak jehož právní forma je srovnatelná s formami podniků uvedenými v příloze I. Článek 2 se použije ve vztahu k těmto pobočkám v rozsahu, v jakém se na tyto pobočky vztahují články 48a až 48e |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 234 odst. 4 | Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za konsolidační účetní období zveřejňuje prostřednictvím své pobočky zahraniční účetní jednotka ze třetího státu provozující činnost na území České republiky, která má právní formu srovnatelnou s obchodní společností a kterou sama přímo nebo nepřímo ovládá nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu, pokud tato nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo neovládá žádnou střední ani velkou účetní jednotku<br>a) poprvé za druhé ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky dosáhne 240 000 000 Kč a konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající částce 750 000 000 EUR, a<br>b) naposledy za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky nedosáhne 240 000 000 Kč, nebo za první ze 2 po sobě následujících konsolidačních účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky nedosáhnou částky odpovídající částce 750 000 000 EUR. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 první pododstavec | Členské státy vyžadují, aby pobočky zřízené na jejich území podniky, které se neřídí právem žádného členského státu, zveřejnily a zpřístupnily zprávu s informacemi o dani z příjmů nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, které jsou uvedeny v šestém pododstavci písm. a), za pozdější z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 48b odst. 5 čtvrtý až sedmý pododstavec | Členské státy stanoví, že se povinnosti podávání zpráv uvedené v tomto odstavci vztahují pouze na pobočky, jejichž čistý obrat přesáhl v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období hraniční hodnotu čistého obratu provedenou podle čl. 3 odst. 2.<br><br>Členské státy stanoví, že pobočka podléhající povinnostem podávání zpráv podle tohoto odstavce již těmto povinnostem nepodléhá, pokud její čistý obrat v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období klesne pod hraniční hodnotu provedenou podle čl. 3 odst. 2.<br><br>Členské státy stanoví, že se pravidla uvedená v tomto odstavci použijí na pobočku pouze tehdy, pokud jsou splněna tato kritéria:<br>a) podnik, který zřídí pobočku, je buď podnikem ve skupině, jejíž nejvyšší mateřský podnik se neřídí právem žádného členského státu a jejíž celkové konsolidované výnosy uvedené v její konsolidované účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, nebo samostatným podnikem, jehož celkové výnosy uvedené v jeho účetní závěrce k rozvahovému dni přesáhly v každém z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období 750 000 000 EUR, a<br>b) nejvyšší mateřský podnik uvedený v písmenu a) tohoto pododstavce nemá střední nebo velký dceřiný podnik uvedený v odstavci 4.<br><br>Členské státy stanoví, že pobočka již nepodléhá povinnostem podávání zpráv podle tohoto odstavce, přestane-li být kritérium stanovené v písmenu a) splněno ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 1 odst. 1a | Koordinační opatření podle článků 48a až 48e a článku 51 se rovněž použijí na právní a správní předpisy členských států. Které se týkají poboček zřízených ve členském státě podnikem, který se neřídí právem žádného členského státu, avšak jehož právní forma je srovnatelná s formami podniků uvedenými v příloze I. Článek 2 se použije ve vztahu k těmto pobočkám v rozsahu, v jakém se na tyto pobočky vztahují články 48a až 48e |
| § 234 odst. 5 | Pro účely konsolidované zprávy o daních z příjmů se konsolidovanými výnosy v konsolidované účetní závěrce zahraniční účetní jednotky ze třetího státu rozumí její konsolidované výnosy podle právních předpisů použitých pro sestavení její konsolidované účetní závěrky. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48a odst. 2 písm. b) | Pro účely této kapitoly se rozumí:<br>Pro účely článku 48b této směrnice mají „výnosy“ stejný význam jako:<br>b) „výnosy“ vymezené v rámci účetního výkaznictví, na jehož základě se sestavuje účetní závěrka, nebo ve smyslu takového rámce, v případě jiných podniků. |
| § 234 odst. 6 | Kritérium konsolidovaných výnosů v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu se pro účely zprávy o daních z příjmů přepočítá na měnu konsolidované účetní závěrky této nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky kurzem Evropské centrální banky publikovaným v Úředním věstníku Evropské unie dne 21. prosince 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce. Pokud Evropská centrální banka kurz této měny nevyhlásila, použijí se kurzy vyhlášené Českou národní bankou pro 21. prosinec 2021. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 9 druhý pododstavec | Hraniční hodnoty uvedené v čl. 48b odst. 4 a 5 se pomocí směnného kurzu ke dni 21. prosince 2021 přepočtou na odpovídající částku v národní měně příslušné třetí země, která se zaokrouhlí na nejbližší celý tisíc. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 235 odst. 1 | Nejvyšší mateřská účetní jednotka není povinna vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, pokud ona nebo její dceřiná účetní jednotka podávají zprávu podle právního řádu členského státu Evropské unie v souladu s čl. 89 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU, která zahrnuje údaje o veškerých činnostech této mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých v konsolidované účetní závěrce, za které by tato mateřská účetní jednotka konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovovala. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 3 | Členské státy stanoví, že se pravidlo uvedené v odstavci 1 tohoto článku nepoužije na samostatné podniky a nejvyšší mateřské podniky, pokud tyto podniky nebo podniky v jejich skupině podávají zprávu v souladu s článkem 89 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU, která zahrnuje informace o veškerých jejich činnostech a v případě nejvyšších mateřských podniků i o činnostech veškerých podniků ve skupině zahrnutých do konsolidované účetní závěrky. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 235<br>odst. 2 | Účetní jednotka a zahraniční účetní jednotka nejsou povinny vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, pokud<br>a) nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu vyhotovila za účetní jednotku nebo zahraniční účetní jednotku, za které by se zpráva vyhotovovala, zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na konsolidovanou zprávu o daních z příjmů,<br>b) zpráva podle písmene a) obsahuje název nebo obchodní firmu a sídlo této účetní jednotky nebo název a adresu pobočky, na území České republiky a<br>c) do 12 měsíců od posledního dne konsolidačního účetního období je překlad zprávy podle písmene a) do českého nebo anglického jazyka zveřejněn ve veřejném rejstříku, ve kterém jsou účetní jednotka nebo pobočka zahraniční účetní jednotky zapsány, a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu, kde je bezplatně dostupný. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 6 | Členské státy neuplatní pravidla stanovená v odstavcích 4 a 5 tohoto článku, pokud je zpráva s informacemi o dani z příjmů vypracována nejvyšším mateřským podnikem nebo samostatným podnikem, které se neřídí právem žádného členského státu, v souladu s článkem 48c a splňuje tato kritéria:<br>a) je zpřístupněna veřejnosti bezplatně a v elektronickém formátu pro podávání zpráv, který je strojově čitelný:<br>i) na internetových stránkách uvedeného nejvyššího mateřského podniku nebo uvedeného samostatného podniku;<br>ii) alespoň v jednom z úředních jazyků Unie;<br>iii) nejpozději 12 měsíců od rozvahového dne účetního období, za které je zpráva vypracována, a<br>b) uvádí název a sídlo jednoho dceřiného podniku nebo název a adresu jedné pobočky, které se řídí právem některého členského státu a které zveřejnily zprávu podle čl. 48d odst. 1. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 236 odst. 1 | Pokud účetní jednotka, která má povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, nemá údaje potřebné k vyhotovení této zprávy, požádá o poskytnutí těchto údajů nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotku ze třetího státu. Pokud neobdrží všechny potřebné údaje, vyhotoví zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a uvede v ní její prohlášení o tom, že jí tato nejvyšší zahraniční účetní jednotka neposkytla všechny potřebné údaje. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 4 druhý pododstavec | Pokud dceřiný podnik tyto informace nebo tuto zprávu k dispozici nemá, požádá svůj nejvyšší mateřský podnik, aby mu poskytl veškeré nezbytné informace, které mu umožní povinnost uvedenou v prvním pododstavci splnit. Pokud nejvyšší mateřský podnik všechny požadované informace neposkytne, dceřiné podniky vypracují, zveřejní a zpřístupní zprávu s informacemi o dani z příjmů obsahující veškeré informace, které mají k dispozici, které obdržely nebo získaly, a prohlášení o tom, že nejvyšší mateřský podnik neposkytl potřebné informace. |
| § 236 odst. 2 | Pokud zahraniční účetní jednotka, která má povinnost zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, nemá tuto zprávu ani na vyžádání k dispozici, vyhotoví ji a zveřejní osoba pověřená jednáním za pobočku zahraniční účetní jednotky na území České republiky. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 druhý a třetí pododstavec | Pokud tyto informace nebo tato zpráva k dispozici nejsou, osoba či osoby určené k plnění náležitostí zveřejňování podle čl. 48e odst. 2 požádají nejvyšší mateřský podnik nebo samostatný podnik, které jsou uvedeny v šestém pododstavci písm. a) tohoto odstavce, aby jim poskytly veškeré potřebné informace, které jim umožní splnit jejich povinnosti. |
| § 236 odst. 3 | Nemá-li tato osoba podle odstavce 2 všechny údaje potřebné k vyhotovení konsolidované zprávy o daních z příjmů, požádá o ně zahraniční účetní jednotku ze třetího státu nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotku ze třetího státu. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 druhý pododstavec | Pokud tyto informace nebo tato zpráva k dispozici nejsou, osoba či osoby určené k plnění náležitostí zveřejňování podle čl. 48e odst. 2 požádají nejvyšší mateřský podnik nebo samostatný podnik, které jsou uvedeny v šestém pododstavci písm. a) tohoto odstavce, aby jim poskytly veškeré potřebné informace, které jim umožní splnit jejich povinnosti. |
| § 236 odst. 4 | Pokud osoba podle odstavce 2 neobdrží všechny potřebné údaje k vyhotovení konsolidované zprávy o daních z příjmů, vyhotoví tuto zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a uvede v ní prohlášení o tom, že jí zahraniční účetní jednotka ze třetího státu nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu neposkytla všechny potřebné údaje. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48b odst. 5 třetí pododstavec | Nejsou-li poskytnuty všechny požadované informace, pobočka vypracuje, zveřejní a zpřístupní zprávu s informacemi o dani z příjmů obsahující veškeré informace, které má k dispozici, které obdržela nebo získala, a prohlášení o tom, že nejvyšší mateřský podnik nebo samostatný podnik neposkytl potřebné informace. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 237 odst. 1 písm. a) | Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů obsahuje údaje o nejvyšší mateřské účetní jednotce nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotce ze třetího státu a účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách, které tato nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo ovládá a které jsou zahrnuty v její konsolidované účetní závěrce, které by uváděly v individuální zprávě o daních z příjmů jednotlivých účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, s tím, že<br>a) obsahuje také seznam účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, které nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo ovládá, usazených v členském státě Evropské unie nebo ve státě, který je uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti nebo na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schválených Radou Evropské unie uveřejněných v Úředním věstníku Evropské unie, | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 1 | Zpráva s informacemi o dani z příjmů vyžadovaná podle článku 48b zahrnuje informace týkající se veškerých činností samostatného podniku nebo nejvyššího mateřského podniku včetně činnosti veškerých podniků ve skupině konsolidované v účetní závěrce za příslušné účetní období. |
| | | | čl. 48c odst. 2 písm. a) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>a) název nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, příslušné účetní období, měna použitá při prezentaci zprávy a případně seznam všech dceřiných podniků konsolidovaných v účetní závěrce nejvyššího mateřského podniku za příslušné účetní období usazených v Unii nebo v daňových jurisdikcích uvedených v přílohách I a II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 237 odst. 1 písm. b) | Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů obsahuje údaje o nejvyšší mateřské účetní jednotce nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotce ze třetího státu a účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách, které tato nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo ovládá a které jsou zahrnuty v její konsolidované účetní závěrce, které by uváděly v individuální zprávě o daních z příjmů jednotlivých účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, s tím, že<br>b) měnou použitou ve zprávě je měna používaná pro sestavení konsolidované účetní závěrky nejvyšší mateřské účetní jednotky nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky, | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. a) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>a) název nejvyššího mateřského podniku nebo samostatného podniku, příslušné účetní období, měna použitá při prezentaci zprávy a případně seznam všech dceřiných podniků konsolidovaných v účetní závěrce nejvyššího mateřského podniku za příslušné účetní období usazených v Unii nebo v daňových jurisdikcích uvedených v přílohách I a II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti; |
| | | | čl. 48c odst. 8 první pododstavec | Měnou použitou ve zprávě s informacemi o dani z příjmů je měna, v níž je sestavena konsolidovaná účetní závěrka nejvyššího mateřského podniku nebo roční účetní závěrka samostatného podniku. Členské státy nevyžadují, aby byla tato zpráva zveřejněna v jiné měně, než je měna, v níž je sestavena účetní závěrka. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 237 odst. 1 písm. c) | Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů obsahuje údaje o nejvyšší mateřské účetní jednotce nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotce ze třetího státu a účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách, které tato nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo ovládá a které jsou zahrnuty v její konsolidované účetní závěrce, které by uváděly v individuální zprávě o daních z příjmů jednotlivých účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, s tím, že<br>c) pokud zprávu vyhotovuje účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka jiná než nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka, je měnou použitou ve zprávě měna používaná pro sestavení účetní závěrky této účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky, a | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 8 druhý pododstavec | Avšak v případě uvedeném v čl. 48b odst. 4 druhém pododstavci musí být měna použitá ve zprávě s informacemi o dani z příjmů stejná jako měna, ve které dceřiný podnik zveřejňuje svou roční účetní závěrku. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 237 odst. 1 písm. d) | Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů obsahuje údaje o nejvyšší mateřské účetní jednotce nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotce ze třetího státu a účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách, které tato nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka sama přímo nebo nepřímo ovládá a které jsou zahrnuty v její konsolidované účetní závěrce, které by uváděly v individuální zprávě o daních z příjmů jednotlivých účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, s tím, že<br>d) pro uvedení celkových výnosů se vylučují dividendy nebo jiné podíly na zisku, které obdržela nejvyšší mateřská účetní jednotka nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka od účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, které sama přímo nebo nepřímo ovládá. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 2 písm. d) bod ii) | Informace podle odstavce 1 zahrnují:<br>d) výnosy vypočítané jako:<br>ii) výnosy vymezené v rámci účetního výkaznictví, na jehož základě se sestavuje účetní závěrka, s vyloučením úprav hodnot a dividend obdržených od podniků ve skupině; |
| § 237 odst. 2 | Ustanovení § 233 odst. 2 až 7 se pro konsolidovanou zprávu o daních z příjmů použijí obdobně. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48c odst. 3<br><br><br><br><br>čl. 48c odst. 4 | Členské státy povolí, aby informace uvedené v odstavci 2 tohoto článku byly podávány na základě pokynů pro vyplňování zpráv uvedených v příloze III oddíle III částech B a C směrnice Rady 2011/16/EU.<br>Informace o určité konkrétní činnosti nesmí být přiřazeny současně více než jedné daňové jurisdikci.<br>Informace uvedené v odstavcích 2 a 3 tohoto článku se předkládají za použití společného vzoru a v elektronických formátech pro podávání zpráv, které jsou strojově čitelné. Společný vzor a elektronické formáty pro podávání zpráv stanoví Komise prostřednictvím prováděcích aktů. Tyto prováděcí akty se přijímají přezkumným postupem podle čl. 50 odst. 2. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 48c odst. 5 | Zpráva s informacemi o dani z příjmů prezentuje informace uvedené v odstavcích 2 nebo 3 zvlášť pro každý členský stát. Je-li členský stát tvořen několika daňovými jurisdikcemi, jsou tyto informace agregovány na úrovni členského státu.<br><br>Zpráva s informacemi o dani z příjmů rovněž prezentuje informace uvedené v odstavcích 2 nebo 3 tohoto článku zvlášť za každou daňovou jurisdikci, která je k 1. březnu účetního období, za které se zpráva vypracovává, na seznamu v příloze I závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti, a za každou daňovou jurisdikci, která byla k 1. březnu účetního období, za které se zpráva vypracovává, a k 1. březnu předcházejícího účetního období uvedena v příloze II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti.<br><br>Zpráva s informacemi o dani z příjmů rovněž prezentuje informace uvedené v odstavcích 2 nebo 3 na agregovaném základě za ostatní daňové jurisdikce.<br><br>Informace musí být přiřazeny ke každé příslušné daňové jurisdikci na základě usazení, existence stálé provozovny nebo trvalé podnikatelské činnosti, které podle činností skupiny nebo samostatného podniku mohou podléhat daňové povinnosti v dané daňové jurisdikci.<br><br>Mohou-li činnosti vykonávané několika podniky ve skupině podléhat daňové povinnosti v rámci jediné daňové jurisdikce, informace přiřazené k uvedené daňové jurisdikci představují součet informací týkajících se těchto činností každého podniku ve skupině a jejich poboček v uvedené daňové jurisdikci. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 48c odst. 6 | Členské státy mohou povolit, aby jedna nebo více konkrétních informací, které mají být jinak ve zprávě uvedeny v souladu s odstavci 2 nebo 3, byly dočasně vynechány, pokud by jejich uvedení mohlo závažně poškodit obchodní postavení podniků, jichž se zpráva týká. Jakékoli vynechání se ve zprávě jasně uvede spolu s jeho řádně odůvodněným vysvětlením.<br><br>Členské státy zajistí, aby veškeré informace vynechané podle prvního pododstavce byly zveřejněny v některé pozdější zprávě s informacemi o dani z příjmů do pěti let ode dne jejich původního vynechání.<br><br>Členské státy zajistí, aby informace týkající se daňových jurisdikcí uvedených v přílohách I a II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti, jak je uvedeno v odstavci 5 tohoto článku, nebyly vynechány nikdy. |
| | | | čl. 48c odst. 7 | Zpráva s informacemi o dani z příjmů může obsahovat, kde je to možné na úrovni skupiny, celkový výklad podávající vysvětlení veškerých významných nesrovnalostí mezi částkami uvedenými podle odst. 2 písm. f) a g), s případným zohledněním odpovídajících částek, které se týkají předcházejících účetních období. |
| | | | čl. 48c odst. 10 | Ve zprávě s informacemi o dani z příjmů se uvede, zda byla vypracována v souladu s odstavcem 2 nebo 3 tohoto článku. |
| § 238 | Povinnost auditu řádné účetní závěrky a mezitímní účetní závěrky sestavované jednorázově, jejíž sestavení stanoví tento nebo jiný zákon, má<br>a) velká účetní jednotka,<br>b) střední účetní jednotka a<br>c) účetní jednotka, která je povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku. | 32013L0034 | čl. 34 odst. 1 první pododstavec | Členské státy zajistí, aby audit účetní závěrky subjektů veřejného zájmu a středních a velkých podniků prováděl jeden nebo více statutárních auditorů nebo auditorských společností, které členské státy schválily k provádění povinných auditů na základě směrnice 2006/43/ES. |
| § 240 odst. 1 | Má-li účetní jednotka povinnost auditu účetní závěrky, zpráva vedení musí být ověřena auditorem. | 32013L0034 | čl. 34 odst. 1 druhý pododstavec písm. a) bod i) | Statutární auditor či auditoři nebo auditorská společnost či společnosti rovněž<br>a) vyjádří názor na to, zda<br>i) zpráva vedení podniku je v souladu s účetní závěrkou za stejné účetní období a |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | čl. 34 odst. 2 | Ustanovení odst. 1 prvního pododstavce se obdobně použije na konsolidované účetní závěrky. Ustanovení odst. 1 druhého pododstavce se obdobně použije na konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení podniku. |
| § 240 odst. 2 | Zpráva o udržitelnosti musí být ověřena auditorem. | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 34 odst. 1 druhý pododstavec písm. aa) | Statutární auditor či auditoři nebo auditorská společnost či společnosti rovněž<br>aa) v příslušných případech vyjádří na základě ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu závěr k souladu zprávy o udržitelnosti s požadavky této směrnice, včetně souladu zprávy o udržitelnosti se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými podle článku 29b nebo článku 29c, postupu podniku při určování informací vykazovaných podle těchto standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti a souladu s požadavkem na značkování zpráv o udržitelnosti podle článku 29d, a k dodržení požadavků na podávání zpráv stanovených v článku 8 nařízení (EU) 2020/852; |
| | | | čl. 34 odst. 2 | Ustanovení odst. 1 prvního pododstavce se obdobně použije na konsolidované účetní závěrky. Ustanovení odst. 1 druhého pododstavce se obdobně použije na konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení podniku. |
| § 242 odst. 1 písm. a) | Do 12 měsíců od konce účetního období se zveřejňují<br>a) řádná účetní závěrka | 32013L0034 | čl. 30 odst. 1 první pododstavec | Členské státy zajistí, aby podniky v přiměřené lhůtě, která nepřesáhne dvanáct měsíců od rozvahového dne, zveřejnily v příslušných případech řádně schválenou roční účetní závěrku a zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv uvedeném v článku 29d této směrnice spolu se závěrem a vyjádřením statutárního auditora nebo auditorské společnosti uvedenými v článku 34 této směrnice, jak v souladu s hlavou 1 kapitolou III směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 stanoví právní předpisy jednotlivých členských států. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 242 odst. 1 písm. b) | Do 12 měsíců od konce účetního období se zveřejňují<br>b) zpráva vedení | 32013L0034 | čl. 30 odst. 1 první pododstavec | Členské státy zajistí, aby podniky v přiměřené lhůtě, která nepřesáhne dvanáct měsíců od rozvahového dne, zveřejnily v příslušných případech řádně schválenou roční účetní závěrku a zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv uvedeném v článku 29d této směrnice spolu se závěrem a vyjádřením statutárního auditora nebo auditorské společnosti uvedenými v článku 34 této směrnice, jak v souladu s hlavou 1 kapitolou III směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 stanoví právní předpisy jednotlivých členských států. |
| § 242 odst. 1 písm. c) | Do 12 měsíců od konce účetního období se zveřejňují<br>c) zpráva o udržitelnosti | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 30 odst. 1 první pododstavec | Členské státy zajistí, aby podniky v přiměřené lhůtě, která nepřesáhne dvanáct měsíců od rozvahového dne, zveřejnily v příslušných případech řádně schválenou roční účetní závěrku a zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv uvedeném v článku 29d této směrnice spolu se závěrem a vyjádřením statutárního auditora nebo auditorské společnosti uvedenými v článku 34 této směrnice, jak v souladu s hlavou 1 kapitolou III směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 stanoví právní předpisy jednotlivých členských států. |
| § 242 odst. 1 písm. d) | Do 12 měsíců od konce účetního období se zveřejňují<br>d) zpráva o platbách do veřejných rozpočtů | 32013L0034 | čl. 45 odst. 1 | Zpráva o platbách vládám uvedená v článku 42 a konsolidovaná zpráva o platbách vládám uvedená v článku 44 se zveřejňují v souladu s právem každého členského státu v souladu s kapitolou 2 směrnice 2009/101/ES. |
| § 242 odst. 1 písm. e) | Do 12 měsíců od konce účetního období se zveřejňují<br>e) zpráva o daních z příjmů | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48d odst. 1 | Zpráva s informacemi o dani z příjmů a prohlášení podle článku 48b této směrnice se zveřejní do 12 měsíců od rozvahového dne účetního období, za které je zpráva vypracována, jak stanoví každý členský stát v souladu s články 14 až 28 směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132, a případně v souladu s článkem 36 směrnice (EU) 2017/1132. |
| § 242 odst. 1 písm. f) | Do 12 měsíců od konce účetního období se zveřejňují<br>f) zpráva auditora o povinném auditu řádné účetní závěrky, | 32013L0034 | čl. 30 odst. 1 první pododstavec | Členské státy zajistí, aby podniky v přiměřené lhůtě, která nepřesáhne dvanáct měsíců od rozvahového dne, zveřejnily v příslušných případech řádně schválenou roční účetní závěrku a zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv uvedeném v článku 29d této směrnice spolu se závěrem a vyjádřením statutárního auditora nebo auditorské společnosti uvedenými v článku 34 této směrnice, jak v souladu s hlavou 1 kapitolou III směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 stanoví právní předpisy jednotlivých členských států. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 242 odst. 1 písm. g) | Do 12 měsíců od konce účetního období se zveřejňují<br>g) zpráva auditora o ověření zprávy o udržitelnosti | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 30 odst. 1 první pododstavec | Členské státy zajistí, aby podniky v přiměřené lhůtě, která nepřesáhne dvanáct měsíců od rozvahového dne, zveřejnily v příslušných případech řádně schválenou roční účetní závěrku a zprávu vedení podniku v elektronickém formátu pro podávání zpráv uvedeném v článku 29d této směrnice spolu se závěrem a vyjádřením statutárního auditora nebo auditorské společnosti uvedenými v článku 34 této směrnice, jak v souladu s hlavou 1 kapitolou III směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 stanoví právní předpisy jednotlivých členských států. |
| § 243 | Mikro účetní jednotka a malá účetní jednotka, které nemají povinný audit, nemusí zveřejňovat výkaz výsledku hospodaření. | 32013L0034 | čl. 31odst. 1<br><br>čl. 36 odst. 6 | Členské státy mohou malé podniky osvobodit od povinnosti zveřejňovat výsledovku a zprávu vedení podniku.<br><br>Aniž je dotčen tento článek, zajistí členské státy, aby mikropodniky byly v ostatních ohledech považovány za malé podniky. |
| § 252 odst. 1 | Účetní jednotka uveřejní do 12 měsíců od konce účetního období na dobu alespoň 5 let na svých internetových stránkách odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zveřejněna zpráva o daních z příjmů, a oznámení, že nemá povinnost tuto zprávu uveřejnit na internetových stránkách. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48d odst. 2 písm. a) a b)<br><br>čl. 48d odst. 4 | Členské státy zajistí, aby zpráva s informacemi o dani z příjmů a prohlášení zveřejněné podniky v souladu s odstavcem 1 tohoto článku byly zpřístupněny veřejnosti bezplatně alespoň v jednom z úředních jazyků Unie nejpozději 12 měsíců od rozvahového dne účetního období, za které je zpráva vypracována, na internetových stránkách:<br>a) podniku, pokud se použije čl. 48b odst. 1,<br>b) dceřiného podniku nebo podniku ve skupině, pokud se použije čl. 48b odst. 4, nebo<br><br>Zpráva uvedená v čl. 48b odst. 1, 4, 5, 6 a 7 a případně prohlášení uvedené v odstavcích 4 a 5 uvedeného článku musí být na příslušných internetových stránkách přístupné po dobu nejméně pěti po sobě jdoucích let. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 252 odst. 2 | Zahraniční účetní jednotka nebo osoba pověřená jednáním za pobočku zahraniční účetní jednotky, které provozují činnost na území České republiky a mají povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů prostřednictvím své pobočky, uveřejní do 12 měsíců od konce účetního období na dobu alespoň 5 let na internetových stránkách této zahraniční účetní jednotky nebo její pobočky odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je tato zpráva zveřejněna, a oznámení, že nemají povinnost tuto zprávu uveřejnit na internetových stránkách. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48d odst. 2 písm. c)<br><br>čl. 48d odst. 4 | Členské státy zajistí, aby zpráva s informacemi o dani z příjmů a prohlášení zveřejněné podniky v souladu s odstavcem 1 tohoto článku byly zpřístupněny veřejnosti bezplatně alespoň v jednom z úředních jazyků Unie nejpozději 12 měsíců od rozvahového dne účetního období, za které je zpráva vypracována, na internetových stránkách: c) pobočky nebo podniku, který pobočku zřídil, nebo podniku ve skupině, pokud se použije čl. 48b odst. 5.<br><br>Zpráva uvedená v čl. 48b odst. 1, 4, 5, 6 a 7 a případně prohlášení uvedené v odstavcích 4 a 5 uvedeného článku musí být na příslušných internetových stránkách přístupné po dobu nejméně pěti po sobě jdoucích let. |
| § 252 odst. 3 | Účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, které zveřejňují a uveřejňují zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na zprávu o daních z příjmů, uveřejní tuto zprávu po dobu alespoň 5 let. | 32013L0034 ve znění 32021L2101 | čl. 48d odst. 4 | Zpráva uvedená v čl. 48b odst. 1, 4, 5, 6 a 7 a případně prohlášení uvedené v odstavcích 4 a 5 uvedeného článku musí být na příslušných internetových stránkách přístupné po dobu nejméně pěti po sobě jdoucích let. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 253 odst. 1 | Účetní jednotka, která je povinna zveřejnit zprávu o udržitelnosti, předá za účelem jejich uveřejnění prostřednictvím jednotného evropského přístupového místa České národní bance bezodkladně po jejich zveřejnění, vyžaduje-li jejich zveřejnění tento zákon nebo jiný právní předpis,<br>a) řádnou účetní závěrku,<br>b) zprávu vedení,<br>c) zprávu auditora o povinném auditu,<br>d) zprávu auditora o ověření zprávy o udržitelnosti,<br>e) zprávu o udržitelnosti, není-li součástí zprávy vedení, a<br>f) zprávu o platbách do veřejných rozpočtů. | 32013L0034 ve znění 32023L2864 | čl. 33a odst. 1 první pododstavec | Od 10. ledna 2028 členské státy zajistí, aby při zveřejňování zprávy vedení podniku, konsolidované zprávy vedení podniku, které v případě obou těchto zpráv obsahují informace požadované v článku 8 nařízení (EU) 2020/852, a při zveřejňování ročních účetních závěrek, konsolidovaných účetních závěrek, zprávy o auditu, zprávy o ověření, zpráv o udržitelnosti podniků ze třetích zemí a souvisejícího závěru o ověření, prohlášení uvedeného v čl. 40a odst. 2 čtvrtém pododstavci této směrnice, zprávy o platbách vládám a konsolidované zprávy o platbách vládám podle článků 30, 40d a 45 této směrnice předkládaly podniky uvedené v článcích 19a, 29a a 40a této směrnice tyto závěrky a zprávy za účelem jejich zpřístupnění v jednotném evropském přístupovém místě zřízeném podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859 současně orgánu shromažďujícímu informace, který je uveden v odstavci 4 tohoto článku. |
| § 253 odst. 3 návětí první věta | Dokumenty podle odstavce 1 předává účetní jednotka ve formátu, ze kterého lze získat údaje, podle čl. 2 bodu 3 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[20)] je-li strojově čitelný formát vyžadován právním předpisem. | 32013L0034 ve znění 32023L2864 | čl. 33a odst. 1 druhý pododstavec písm. a) | Členské státy zajistí, aby informace splňovaly tyto požadavky:<br>a) předkládají se ve formátu, ze kterého lze získat údaje, ve smyslu čl. 2 bodu 3 nařízení (EU) 2023/2859, nebo vyžaduje-li to právo Unie či vnitrostátní právo, ve strojově čitelném formátu, ve smyslu čl. 2 bodu 4 uvedeného nařízení; |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 237 odst. 3 návětí druhá věta a písm. a) až g) | Předávané dokumenty účetní jednotka opatří těmito metadaty:<br>a) svým názvem nebo obchodní firmou a názvem nebo obchodní firmou mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, není-li účetní jednotka povinna vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti podle § 216,<br>b) identifikačním kódem právnické osoby podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)],<br>c) identifikačním kódem právnické osoby podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)] mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, není-li účetní jednotka povinna vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti dle § 216,<br>d) velikostí účetní jednotky podle kategorií podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)],<br>e) klasifikací průmyslových odvětví hospodářských činností účetní jednotky podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)]<br>f) druhem předávaných informací klasifikovaným podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 7 odst. 4 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[21)] a | 32013L0034 ve znění 32023L2864 | čl. 33a odst. 1 druhý pododstavec písm. b) | Členské státy zajistí, aby informace splňovaly tyto požadavky:<br>b) jsou k nim připojena tato metadata:<br>i) všechny názvy podniku, jehož se informace týkají, a názvy mateřského podniku, který podává informace na úrovni skupiny, je-li podnik podávající informace dceřiným podnikem osvobozeným od této povinnosti podle čl. 29a odst. 4 druhého pododstavce,<br>ii) identifikační kód právnické osoby patřící podniku a v případě, že je podnik podávající informace dceřiným podnikem osvobozeným od této povinnosti podle čl. 29a odst. 4 druhého pododstavce, identifikační kód právnické osoby patřící mateřskému podniku, který podává informace na úrovni skupiny, upřesněné podle čl. 7 odst. 4 písm. b) nařízení (EU) 2023/2859,<br>iii) velikost podniku podle kategorií uvedených v čl. 7 odst. 4 písm. d) uvedeného nařízení,<br>iv) průmyslová odvětví hospodářských činností podniku upřesněná v čl. 7 odst. 4 písm. e) uvedeného nařízení,<br>v) druh informací klasifikovaných podle čl. 7 odst. 4 písm. c) uvedeného nařízení,<br>vi) poznámka, zda informace obsahují osobní údaje. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | g) poznámkou, zda dokumenty obsahují osobní údaje. | | | |
| § 253 odst. 4 | Česká národní banka uveřejní dokumenty obdržené podle odstavce 1 v jednotném evropském přístupovém místě podle čl. 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859[20]. | 32013L0034 ve znění 32023L2864 | čl. 33a odst. 4 | Do 9. ledna 2028 určí členské státy pro účely zpřístupnění informací uvedených v odstavci 1 tohoto článku v jednotném evropském přístupovém místě alespoň jeden orgán shromažďující informace ve smyslu čl. 2 bodu 2 nařízení (EU) 2023/2859 a oznámí to ESMA. |
| § 253 odst. 5 | Povinnost předat dokumenty podle odstavce 1 je splněna, pokud účetní jednotka tyto dokumenty zaslala České národní bance jako povinně uveřejňované informace podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu a pokud splňují požadavky na metadata podle odstavce 3. | 32013L0034 ve znění 32023L2864 | čl. 33a odst. 2 | Pokud podnik předložil informace uvedené v odstavci 1 tohoto článku úředně určenému mechanismu podle článku 23a směrnice 2004/109/ES za účelem zpřístupnění těchto informací v jednotném evropském přístupovém místě, má se za to, že tento podnik splnil své povinnosti podle odstavce 1 tohoto článku za předpokladu, že tyto informace splňují všechny požadavky na metadata stanovené v odstavci 1 tohoto článku. |
| § 254 odst. 1 | Účetní jednotka veřejného sektoru s výjimkou zdravotní pojišťovny uveřejní ve lhůtě stanovené vyhláškou účetní závěrku prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 2 | Členské státy zajistí, aby veřejnost měla včasný a pravidelný přístup k fiskálním údajům týkajícím se všech subsektorů sektoru vládních institucí, jak jsou stanoveny nařízením (EU) č. 549/2013. Členské státy zejména zveřejňují čtvrtletní údaje o dluhu za centrální vládní instituce, národní vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení, a pokud nemají zavedeny integrované, komplexní a vnitrostátně harmonizované systémy akruálního finančního účetnictví, samostatně údaje o schodku, a to před koncem následujícího čtvrtletí nebo po zveřejnění příslušných údajů Komisí (Eurostatem). |
| § 254 odst. 2 | Ministerstvo financí uveřejní do 12 měsíců od konce konsolidačního období České republiky konsolidovanou účetní závěrku České republiky způsobem umožňujícím dálkový přístup. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 2 | Členské státy zajistí, aby veřejnost měla včasný a pravidelný přístup k fiskálním údajům týkajícím se všech subsektorů sektoru vládních institucí, jak jsou stanoveny nařízením (EU) č. 549/2013. Členské státy zejména zveřejňují čtvrtletní údaje o dluhu za centrální vládní instituce, národní vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení, a pokud nemají zavedeny integrované, komplexní a vnitrostátně harmonizované systémy akruálního finančního účetnictví, samostatně údaje o schodku, a to před koncem následujícího čtvrtletí nebo po zveřejnění příslušných údajů Komisí (Eurostatem). |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 255 odst. 1 | Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nemá zveřejněnou nebo uveřejněnou v jednotném přístupovém místě<br>a) řádnou individuální účetní závěrku,<br>b) mezitímní individuální účetní závěrku sestavenou ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodný den nebo den, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,<br>c) zahajovací rozvahu nebo její přílohu sestavené k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny<br>d) individuální zprávu vedení,<br>e) individuální zprávu o udržitelnosti,<br>f) individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů,<br>g) zprávu o daních z příjmů<br>h) zprávu auditora o povinném auditu řádné individuální účetní závěrky,<br>i) zprávu auditora o ověření zahajovací rozvahy sestavené k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, nebo<br>j) zprávu auditora o ověření individuální zprávy o udržitelnosti. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 255 odst. 2 | Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nemá zveřejněnou nebo uveřejněnou v jednotném evropském přístupovém místě<br>a) řádnou konsolidovanou účetní závěrku,<br>b) konsolidovanou zprávu vedení,<br>c) konsolidovanou zprávu o udržitelnosti,<br>d) konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů,<br>e) konsolidovanou zprávu o daních z příjmů,<br>f) zprávu auditora o povinném auditu řádné konsolidované účetní závěrky, nebo<br>g) zprávu auditora o ověření konsolidované zprávy o udržitelnosti. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |
| § 256 odst. 1 | Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nebo po dobu stanovenou účetním předpisem na internetových stránkách nemá<br>a) uveřejněný odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna,<br>b) uveřejněné oznámení o skutečnosti, že nemá povinnost zprávu o daních z příjmů uveřejnit na internetových stránkách, nebo<br>c) uveřejněnou zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na zprávu o daních z příjmů. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 256 odst. 2 | Zahraniční účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že po uplynutí lhůty stanovené účetním předpisem nebo po dobu stanovenou účetním předpisem nemá<br>a) zveřejněnou zprávu o daních z příjmů,<br>b) na internetových stránkách uveřejněný odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna,<br>c) na internetových stránkách uveřejněné oznámení o skutečnosti, že nemá povinnost zprávu o daních z příjmů uveřejnit na internetových stránkách, nebo<br>d) na internetových stránkách uveřejněnou zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na zprávu o daních z příjmů. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |
| § 257 odst. 1 | Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že má zveřejněnou nebo uveřejněnou individuální účetní závěrku, zahajovací rozvahu, individuální zprávu vedení, individuální zprávu o udržitelnosti v jiném znění, než ve kterém byly schváleny orgánem účetní jednotky k tomu příslušným podle jiného právního předpisu nebo ověřeny auditorem. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |
| § 257 odst. 2 | Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že má zveřejněnou nebo uveřejněnou konsolidovanou účetní závěrku, konsolidovanou zprávu vedení nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti v jiném znění, než ve kterém byly schváleny orgánem mateřské účetní jednotky k tomu příslušným podle jiného právního předpisu nebo ověřeny auditorem. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 258 odst. 1 | Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že<br>a) má zveřejněnou nebo uveřejněnou individuální účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování externího uživatele k jeho újmě, nebo<br>b) poskytne externímu uživateli účetních informací individuální účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování tohoto uživatele k jeho újmě. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |
| § 528 odst. 2 | Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že<br>a) má zveřejněnou nebo uveřejněnou řádnou konsolidovanou účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování externího uživatele k jeho újmě, nebo<br>b) poskytne externímu uživateli účetních informací řádnou konsolidovanou účetní závěrku, která poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování tohoto uživatele k jeho újmě. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 259 odst. 1 | Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že nesplní povinnost<br>a) auditu individuální účetní závěrky,<br>b) ověřit zahajovací rozvahu sestavenou k rozhodnému dni přeměny auditorem,<br>c) ověřit individuální zprávu vedení auditorem, nebo<br>d) ověřit individuální zprávu o udržitelnosti nebo dokument takto označený auditorem. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |
| § 259 odst. 2 | Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že nesplní povinnost<br>a) auditu konsolidované účetní závěrky,<br>b) ověřit konsolidovanou zprávu vedení auditorem, nebo<br>c) ověřit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti nebo dokument takto označený auditorem. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |
| § 261 odst. 1 | Podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka, která nepoužívá peněžní účetnictví, se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě stanovené účetním předpisem<br>a) nesestaví řádnou individuální účetní závěrku,<br>b) nesestaví mezitímní individuální účetní závěrku ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodný den nebo den, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,<br>c) nesestaví zahajovací rozvahu k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,<br>d) nevyhotoví individuální zprávu vedení,<br>e) nevyhotoví individuální zprávu o udržitelnosti,<br>f) nevyhotoví individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, nebo<br>g) nevyhotoví zprávu o daních z příjmů. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 261 odst. 2 | Mateřská účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě stanovené účetním předpisem<br>a) nesestaví řádnou konsolidovanou účetní závěrku,<br>b) nevyhotoví konsolidovanou zprávu vedení,<br>c) nevyhotoví konsolidovanou zprávu o udržitelnosti,<br>d) nevyhotoví konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, nebo<br>e) nevyhotoví konsolidovanou zprávu o daních z příjmů. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |
| § 262 odst. 1 | Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě stanovené účetním předpisem<br>a) neinformuje zástupce zaměstnanců o relevantních informacích uváděných ve zprávě o udržitelnosti a o prostředcích pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti postupem podle zákoníku práce,<br>b) neprojedná se zástupci zaměstnanců relevantní informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti a prostředky pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti postupem podle zákoníku práce,<br>c) nezajistí předání stanoviska zástupců zaměstnanců k relevantním informacím uváděným ve zprávě o udržitelnosti a prostředkům pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti svým kontrolním orgánům. | 32013L0034 | čl. 51 | Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 263 odst. 1 | Jednotka zahrnutá do konsolidace státu se dopustí přestupku tím, že ve lhůtě k provedení nápravy řádně nepředá do centrálního systému účetní dokument nebo údaj pro potřeby účetního výkaznictví státu nebo pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky. | 32011L0085 ve znění 32024L1265 | čl. 12 | Členské státy zajistí, aby veškerá opatření přijatá v souladu s kapitolami II, III a IV byla konzistentní v rámci celého sektoru vládních institucí a komplexně pokrývala všechny jeho subsektory. Za tím účelem členské státy zejména uplatňují konzistentní účetní pravidla a postupy sektoru vládních institucí a zajišťují spolehlivost příslušných výchozích systémů sběru a zpracování údajů. |
| § 270 písm. a) až c) | Ministerstvo financí<br>a) shromažďuje pro potřeby účetního výkaznictví státu od jednotek zahrnutých do konsolidace státu účetní dokumenty a údaje v centrálním systému účetních informací státu,<br>b) sestavuje a uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet jednotek zahrnutých do konsolidace státu,<br>c) spravuje centrální systém účetních informací státu a zajišťuje jeho využívání v rámci monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností orgánů veřejné správy podle jiného zákona a | 32011L0085ve znění 32024L1265 | čl. 3 odst. 1 | Pokud jde o vnitrostátní systémy veřejných účtů, v členských státech fungují systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na Evropském systému národních a regionálních účtů. Uvedené systémy veřejných účtů sektoru vládních institucí podléhají vnitřní kontrole a nezávislému auditu. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 282 odst. 1 písm. a) | V účetním období skončeném do 6. ledna 2030 se považují podmínky podle § 216 odst. 3 písm. b) a § 221 odst. 3 písm. b) za splněné, pokud a) konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovila účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka z členského státu Evropské unie, kterou sama přímo nebo nepřímo ovládá stejná nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu a která alespoň v 1 z 5 bezprostředně předcházejících účetních období dosáhla ve vztahu k činnosti vykonávané na území Evropské unie na konsolidovaném základě nejvyššího ročního úhrnu čistého obratu ze všech účetních jednotek a zahraničních účetních jednotek, které sama přímo nebo nepřímo ovládá tato nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka, | 32013L0034 ve znění 32022L2464 | čl. 48i odst. 1 první pododstavec | Do 6. ledna 2030 povolí členské státy dceřinému podniku v Unii, na který se vztahují články 19a nebo 29a a jehož mateřský podnik se neřídí právem členského státu, aby vypracovával konsolidované zprávy o udržitelnosti v souladu s požadavky článku 29a, které zahrnují všechny unijní dceřiné podniky tohoto mateřského podniku, na něž se vztahují články 19a nebo 29a. |
| | | | čl. 48i odst. 2 | Unijní dceřiný podnik uvedený v odstavci 1 musí být jedním z unijních dceřiných podniků skupiny, který dosáhl největšího obratu v Unii alespoň v jednom z předchozích pěti účetních období, případně na konsolidovaném základě. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 282 odst. 1 písm. b) | V účetním období skončeném do 6. ledna 2030 se považují podmínky podle § 216 odst. 3 písm. b) a § 221 odst. 3 písm. b) za splněné, pokud<br>b) konsolidovaná zpráva o udržitelnosti podle písmene a)<br>1. obsahuje informace podle § 218 a informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic[11] o všech o všech účetních jednotkách a zahraničních účetních jednotkách z členského státu Evropské unie, které nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotka ze třetího státu sama přímo nebo nepřímo ovládá,<br>2. je vyhotovena podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie vydaného podle čl. 29b směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v platném znění[10],<br>3. je vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language a značkována podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12] a<br>4. je zveřejněna ve veřejném rejstříku ve lhůtě pro zveřejnění zprávy vedení. | 32013L0034ve znění 32022L2464 | čl. 48i odst. 1 druhý pododstavec | Do 6. ledna 2030 povolí členské státy, aby konsolidované zprávy o udržitelnosti uvedené v prvním pododstavci tohoto odstavce zahrnovaly informace povinně zveřejňované podle článku 8 nařízení (EU) 2020/852, které zahrnují činnosti vykonávané všemi unijními dceřinými podniky mateřského podniku uvedeného v prvním pododstavci tohoto odstavce, na něž se vztahují články 19a nebo 29a této směrnice. |
| | | | čl. 48i odst. 3 | Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti uvedená v odstavci 1 tohoto článku se zveřejňuje v souladu s článkem 30. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| § 282 odst. 2 | Ustanovení o značkování zprávy o udržitelnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifikaci jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv[12)] se nepoužije na zprávu o udržitelnosti vyhotovenou za účetní období skončené před tím, než ustanovení o značkování zprávy o udržitelnosti tohoto přímo použitelného předpisu vstoupí v platnost, nestanoví-li tento přímo použitelný předpis jinak. | 52025PC0081 | čl. 2 odst. 9 poslední věta odst. 1 | Směrnice 2013/34/EU se mění takto:<br>(9) Článek 29d se nahrazuje zněním:<br>1. Dokud nebudou tato pravidla pro značkování přijata prostřednictvím uvedeného nařízení v přenesené pravomoci, nejsou podniky povinny značkovat své zprávy o udržitelnosti |

| **Číslo předpisu EU (kód celex)** | **Název předpisu EU** |
|---|---|
| 32013L0034 | 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 |
| 32021L2101 | 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnost |
| 32022L2464 | Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnost |
| 32023L2775 | Směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o úpravy kritérií velikosti pro mikropodniky a malé, střední a velké podniky nebo skupiny |
| 32023L2864 | Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa |
| 31986L0635 | Směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS) |
| 31989L0117 | 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 |

| | |
|---|---|
| 31991L0674 | Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS) |
| 32011L0085 | Směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států |
| 32024L1265 | Směrnice Rady (EU) 2024/1265 ze dne 29. dubna 2024, kterou se mění směrnice 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států |
| 32017L1132 | Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 ze dne 14. června 2017 o některých aspektech práva obchodních společností |
| 32002R1606 | Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 |
| 52025PC0081 | Návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterým se mění směrnice 2006/43/ES, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 a (EU) 2024/1760, pokud jde o některé požadavky v oblasti podávání zpráv podniků o udržitelnosti a náležité péče |