

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

PRÁVNICKÁ FAKULTA

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Diplomová práce

Rekodifikace českého účetního práva

Mgr. Alena Machová, MBA

Plzeň 2023

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Mgr. Alena MACHOVÁ, MBA**
Osobní číslo: **R19M0230P**
Studijní program: **M0421A220004 Právo a právní věda**
Téma práce: **Rekodifikace českého účetního práva**
Zadávající katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Zásady pro vypracování

1. Úvod
2. Obecná východiska
3. Koncepční rámec účetnictví
4. Mezinárodní harmonizace účetnictví (EU, IFRS/IAS)
5. Očekávané změny v účetní legislativě (soustava právních předpisů, účetní postupy, způsoby vykazování, rozsah vedení účetnictví, digitalizace a modernizace účetnictví)
6. Závěr

Rozsah diplomové práce:
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**


Seznam doporučené literatury:


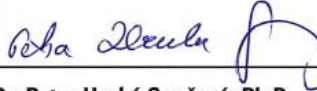
1. Bárková, D., Heřmanová, A., Mauricová I.: *Účetnictví ve světle judikatury*. Plzeň: ZČU, 2016. ISBN 978-80-261-0682-1.
2. Bárková, D., Heřmanová, A. a kol.: *Vykazování nefinančních informací ve světle corporate governance*. Plzeň: ZČU, 2020. ISBN 978-80-261-0987-7.
3. Dvořáková, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1085-0.
4. Hinke, J., Bárková, D.: *Účetnictví 1. Aplikace principů a technik*. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0331-7.
5. Hinke, J., Bárková, D., Hruška, Z.: *Účetnictví 2. Pokročilé aplikace*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-4281-6.
6. Hrubá Smržová, P., Mrkvýka, P. a kol.: *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2.
7. Jánošíková, P. a kol.: *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. ISBN 978-80-7380-687-3.
8. Karfíková, M. a kol.: *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.
9. Kislíngerová, E. a kol.: *Manažerské finance*. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-802-9.
10. Kovanicová, D.: *Abece účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-098-3.
11. Kovanicová, D., Kovanic, P.: *Poklady skryté v účetnictví I.+II.* Praha, Polygon: 1995. ISBN 80-901778-4-0.
12. Ryneš, P.: *Podojné účetnictví a účetní závěrka*. Praha: Nakladatelství ANAG, 2022. ISBN 978-80-7554-348-6.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Mgr. Dana Bárková, Ph.D.**
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: **28. března 2022**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2023**


JUDr. et PhDr. Stanislav Balík, Ph.D.
děkan



JUDr. Petra Hrubá Smržová, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 8. srpna 2022

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Rekodifikace českého účetního práva“ vypracovala samostatně a s použitím uvedené literatury a pramenů.

V Plzni, dne 31. března 2023

Mgr. Alena Machová, MBA

Poděkování

Poděkování patří paní Ing. Mgr. Daně Bárkové, Ph.D., za odborné vedení diplomové práce, inspirativní připomínky a věnovaný čas.

Obsah

Seznam zkratk	8
Úvod	9
1 Obecná východiska regulace účetnictví	12
1.1 Právní úprava účetnictví v České republice (de lege ferenda)	12
1.1.1 Zákon o účetnictví	13
1.1.2 Vyhlášky	15
1.1.3 České účetní standardy	16
1.1.4 Vnitřní předpisy	17
1.2 Mezinárodní harmonizace účetnictví	18
1.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS	19
1.2.1.1 Standardy IFRS	19
1.2.1.2 Vedení účetnictví v souladu s IFRS a sestavení účetní závěrky	20
1.2.1.3 Vybrané rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou	21
1.2.1.4 Standardy pro veřejný sektor IPSAS a EPSAS	21
1.2.2 US GAAP	22
1.2.3 Evropské předpisy	23
2 Koncepční rámec účetního výkaznictví	25
2.1 Popis problematiky konceptního rámce	25
2.2 Koncepční rámec IFRS	26
2.2.1 Porovnání s českými účetními předpisy (de lege lata)	28
2.2.1.1 Kvalitativní charakteristiky a věrné zobrazení	28
2.2.1.2 Prvky účetní závěrky	29
2.3 Koncepční rámec v českých účetních předpisech	29
2.3.1 Účetní zásady a principy - současný stav (de lege lata)	30
2.3.2 Účetní zásady a principy – navrhovaná úprava (de lege ferenda)	31
3 Legislativní proces přípravy nového zákona o účetnictví	33
3.1 Postup prací na věcném záměru nového zákona o účetnictví	33
3.1.1 Odborná pracovní skupina pro tvorbu nové účetní legislativy	33
3.1.2 Veřejná konzultace k souhrnu řešení koncepce nové účetní legislativy ...	33
3.1.3 Mezirezortní připomínkové řízení a předložení návrhu zákona vládě	34
3.1.4 Projednání návrhu věcného záměru zákona v LRV a schválení vládou ...	35
3.2 Legislativní práce MF na návrhu zákona o účetnictví	37
3.3 Mezirezortní připomínkové řízení	37
4 Obecný rámec návrhu nového zákona o účetnictví	39

4.1	Struktura návrhu nového zákona o účetnictví	40
4.2	Očekávané změny v účetní legislativě	42
4.2.1	Soustava právních předpisů	42
4.2.2	Účetní postupy, vykazování a zveřejňování informací.....	45
4.2.3	Rozsah vedení účetnictví a kategorizace účetních jednotek	47
4.2.3.1	Vedení účetnictví u fyzických osob	50
4.2.3.2	Vedení účetnictví u nestátních neziskových organizací.....	50
4.2.3.3	Zrušení možnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.....	52
4.2.3.4	Rozšíření možnosti použití IFRS.....	53
4.2.4	Funkční měna.....	55
4.2.5	Audit	55
4.2.6	Přestupky	56
4.2.7	Digitalizace a modernizace účetnictví	62
4.2.7.1	Význam digitalizace účetnictví	62
4.2.7.2	Současná právní úprava (de lege lata)	63
4.2.7.3	Navrhovaná právní úprava (de lege ferenda)	64
4.2.7.4	Příklady z praxe	66
4.2.7.5	Digitalizace ve veřejném sektoru	68
5	Připomínky k návrhu zákona o účetnictví	71
5.1	Cíl zjištění, použitá metoda a zkoumaný soubor	72
5.2	Výsledky zjištění.....	72
5.3	Výsledky zpracování připomínek	77
5.3.1	Paragrafy s největším množstvím připomínek.....	77
5.3.2	Další zásadní připomínky	78
	Závěr	83
	Seznam použitých zdrojů	88
	Seznam tabulek	91
	Seznam obrázků.....	92
	Seznam grafů.....	93
	Seznam příloh.....	94
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Seznam zkratek

CIA	Metodika hodnocení korupčních rizik
CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČÚS	České účetní standardy
EDI	Elektronická výměna dat
eKLEP	Elektronická knihovna legislativního procesu
EPSAS	Evropské účetní standardy pro veřejný sektor
FASB	Výbor pro vydávání účetních standardů
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IPSAS	Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor
IPSASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor
LRV	Legislativní rady vlády
MF	Ministerstvo financí
NÚR	Národní účetní rada
ODok	Portál vlády pro oběh dokladů
RIA	Hodnocení dopadů regulace
SIC	Interpretační komise
SVOČ	Studentská vědecká odborná činnost
ÚJVS	Účetní jednotky veřejného sektoru
US GAAP	Obecně uznávané účetní postupy v USA
Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/2021 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Současná právní úprava účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví) nabyla účinnosti dnem 1. ledna 1992. Zákon o účetnictví byl za dobu své účinnosti třicet pětkrát novelizován. Některé z novel zákona o účetnictví byly formulovány jako přímé, tzn. byly pod samostatným číslem ve Sbírce zákonů České republiky. Část novel zákona o účetnictví jsou nepřímé novely, které byly přiřčeny k jiným zákonům nebo jejich novelám. Jednotlivé novely zákona o účetnictví nepřispěly k udržení konzistence a koncepčnosti právní úpravy. Hlavním cílem novel zákona o účetnictví bylo především dosažení plné slučitelnosti české právní úpravy účetnictví s právem Evropské unie (dále jen EU), které je pro oblast účetnictví upraveno ve formě směrnic, resp. nařízení EU (rovněž pravidelně novelizovaných). Tyto předpisy se zaměřují zejména na individuální a konsolidované účetní závěrky vymezených druhů účetních jednotek (podnikatelé, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, neziskové subjekty, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu) a způsob, resp. formu zveřejňování informací o účetních jednotkách.

Struktura stávajícího zákona o účetnictví odpovídá stavu legislativy v době jeho tvorby. Oproti začátku devadesátých let minulého století se v současné době nacházíme v nesrovnatelně komplikovanějším a odlišnějším prostředí. Vzhledem ke globalizaci účetnictví se významně mění požadavky na účetní výkaznictví. Po více než třiceti letech 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.

Věcnému záměru nového zákona o účetnictví předcházela poměrně dlouhá příprava od roku 2017 a podrobné konzultace s odbornou veřejností a dotčenými subjekty. Věcný záměr nového zákona o účetnictví schválila vláda České republiky v říjnu 2020 a návrh nového zákona o účetnictví předložila v říjnu 2022 do meziresortního připomínkového řízení, které bylo ukončeno v prosinci 2022. Předpokládá se zařazení návrhu zákona o účetnictví a návrhu zákona, kterým se mění a ruší některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví, do Plánu legislativních prací vlády na rok 2023.

Diplomová práce navazuje na projekt SGS-2020-035 Rekodifikace českého účetního práva a při jejím zpracování byly využity znalosti a dovednosti autorky diplomové práce z mnohaleté praxe v oblasti účetnictví.

Práce se zabývá aktuálním procesem rekonstrukce českého účetního práva od věcného záměru po návrh nového zákona o účetnictví. Cílem diplomové práce je popsat teoretická východiska v oblasti regulace účetnictví v České republice, shrnout současný stav účetní legislativy s ohledem na mezinárodní harmonizaci účetnictví. Pro tyto účely je nutné popsat koncepční rámce účetního výkaznictví a postup legislativních prací, který směřuje k vydání nové účetní legislativy, na základě zmapování zveřejněných připomínek z mezirezortního připomínkového řízení k návrhu nového zákona o účetnictví provést vyhodnocení zásadních připomínek a upozornit na pozitivní i negativní dopady změn na účetní jednotky.

V době zadání diplomové práce se předpokládalo, že legislativní práce na novém zákoně o účetnictví budou postupovat rychleji a při odevzdání práce už bude nový zákon o účetnictví schválen. Obsah osnovy zadání byl v diplomové práci dodržen, ale v rámci osnovy muselo dojít k přeskupení nebo doplnění, aby struktura práce odpovídala aktuálnímu stavu legislativních prací.

První kapitola se věnuje obecným východiskům regulace účetnictví. Rozebírá právní úpravu účetnictví v České republice (*de lege ferenda*), shrnuje současný stav v oblasti mezinárodních standardů účetního výkaznictví a evropských účetních předpisů a porovnává tento stav s českými účetními předpisy.

Druhá kapitola se zabývá problematikou koncepčního rámce účetnictví. Věnuje se struktuře a roli koncepčního rámce při vymezení cíle účetnictví a formuluje základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky a základní prvky účetní závěrky. Porovnává koncepční rámec mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS s českými účetními předpisy. V závěru druhé kapitoly jsou zmíněny stěžejní účetní zásady a principy uvedené ve stávajícím znění zákona o účetnictví a jsou představeny čtyři pilíře koncepčního rámce v návrhu nového zákona o účetnictví.

Třetí kapitola popisuje postup legislativních prací na novém zákoně o účetnictví, počínaje vytvořením odborné skupiny pro tvorbu nové účetní legislativy v roce 2017 přes veřejnou konzultaci materiálu obsahujícího souhrn koncepce nové účetní legislativy na léta 2020–2030, mezirezortní připomínkové řízení k věcnému záměru, předložení návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví vládě, projednání návrhu věcného záměru zákona vládou a jeho schválení a o předložení návrhu nového zákona o účetnictví do

mezirezortního připomínkového řízení v souladu s plánem legislativních prací Ministerstva financí.

Ve čtvrté kapitole je představena struktura návrhu nového zákona o účetnictví a jsou vyhodnoceny nejdůležitější očekávané změny v soustavě právních předpisů, účetních postupech a způsobech vykazování, rozsahu vedení účetnictví a kategorizaci účetních jednotek, zavedení funkční měny, úpravě limitů pro povinný audit a sankcí za účetní přestupky. Závěr čtvrté kapitoly je s využitím soutěžní práce studentské vědecké odborné činnosti (SVOČ) obšírněji zaměřen na digitalizaci účetnictví. S pokrokem v oblasti počítačových technologií a v souvislosti s chystanou rekodifikací českého účetního práva by mělo dojít k rozsáhlé digitalizaci účetních jednotek. Ohledně současných a budoucích vlivů digitalizace na účetnictví je doplněno několik příkladů čerpajících z dlouholeté praxe autorky diplomové práce v oblasti účetnictví a při implementaci účetních systémů.

Pátá kapitola mapuje typické obsahy jednotlivých připomínek k návrhu nového zákona o účetnictví a shrnuje a statisticky vyhodnocuje výsledky zjištění. K nejzásadnějším připomínkám jsou zformulována stanoviska.

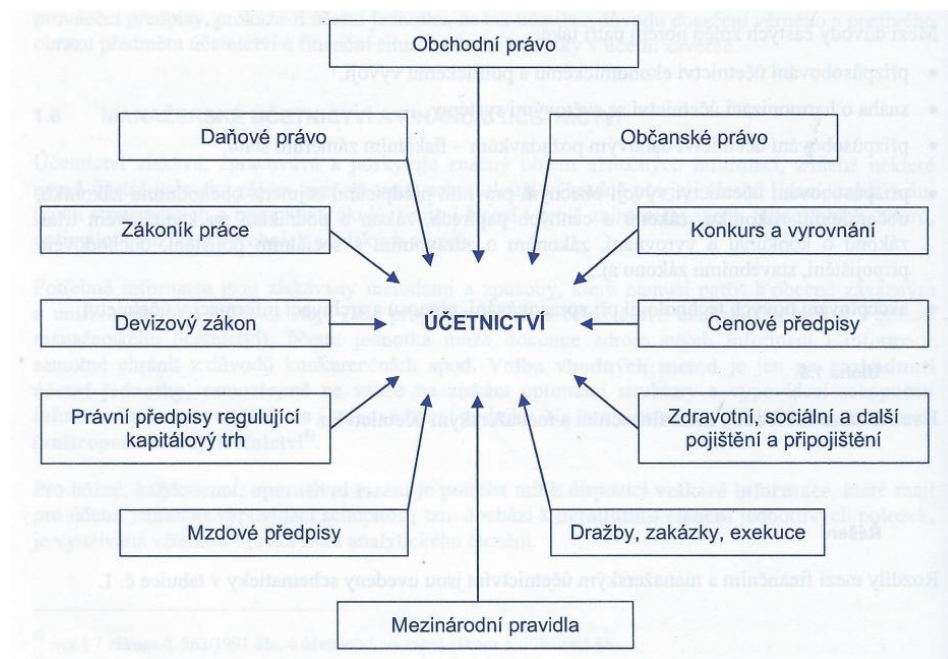
Na závěr jsou popsána potenciální rizika spojená s rekodifikací českého účetního práva a je uvedeno, jaké pozitivní i negativní dopady mohou rozsáhlé změny mít na účetní jednotky.

1 Obecná východiska regulace účetnictví

Právní systém v České republice je založen na kodifikovaném právu.¹ Regulace se provádí zejména na úrovni zákonů, nařízení vlády, vyhlášek a dalších právních aktů. Účetní právo tvoří soubor právních předpisů, které stanovují pravidla pro věrné zobrazení ekonomických skutečností účetní jednotky, jejího majetku a jeho krytí. Předpisy stanovují zejména způsob vedení účetnictví, techniky účtování a účetního výkaznictví.²

Zákon o účetnictví jako základní právní norma, jímž je účetnictví upraveno, je provázán s řadou dalších zákonů a ovlivňuje ho silně mezinárodní regulace účetnictví.

Obr. 1: Ovlivnění účetnictví právním systémem



Zdroj: Březinová, Munzar (2006, s. 28)³

1.1 Právní úprava účetnictví v České republice (de lege ferenda)

Regulace účetnictví je v České republice plně v rukou státu, a sice Ministerstva financí.⁴ Účetnictví je regulováno zákonem č. 563/1991. Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Na tuto právní normu dále navazují prováděcí vyhlášky, které se zabývají vybranými ustanoveními zákona o účetnictví a podrobněji stanoví způsob provádění

¹ BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006, s. 28.

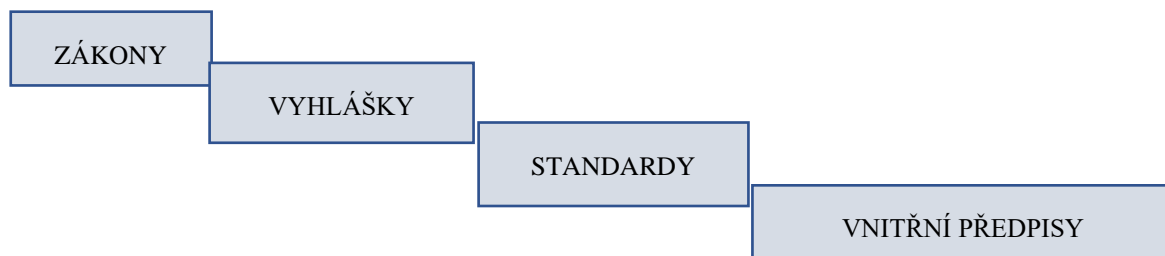
² KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 300.

³ BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006, s. 28.

⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 274.

zákona. Podrobnější postupy účtování a aplikace účetních metod obsahují české účetní standardy. Každá účetní jednotka si stanoví své vnitřní předpisy pro účetnictví.

Obr. 2: Systém regulace účetnictví v České republice



Zdroj: Březinová, Munzar (2006, s. 28)⁵

1.1.1 Zákon o účetnictví

Základním předpisem, který samostatně upravuje oblast účetnictví, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Vztahuje se na všechny účetní jednotky, které mají povinnost vést podvojnou účetnictví. Zákon o účetnictví upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. vztahuje se na všechny subjekty, které pro všechny typy účetních jednotek.

Struktura zákona o účetnictví je následující:

- Část první - Obecná ustanovení (§ 1 až § 8)
- Část druhá - Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy (§ 9 až § 17)
- Část třetí - Účetní závěrka (§ 18 až § 23b)
- Část čtvrtá - Způsoby oceňování (§ 24 až § 28)
- Část pátá - Inventarizace majetku a závazků (§ 29 až § 30)
- Část šestá - Úschova účetních záznamů (§ 31 až § 32)
- Část sedmá - Zpráva o platbách orgánů správy členského státu Evropské unie nebo třetí země (§ 32a až § 32e)
- Část osmá - Uvádění nefinančních informací (§ 32f až § 32i)
- Část devátá - Ustanovení společná, přechodná a závěrečná (§ 33 až § 40)

Přehled vybraných ustanovení zákona o účetnictví obsahuje následující tabulka.

⁵ BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006, s. 30.

Tabulka 1: Přehled vybraných ustanovení zákona o účetnictví

Problematika	Ustanovení v ZoÚ
Působnost zákona	§ 1
Předmět účetnictví	§ 2
Účetní období	§ 3
Povinnosti vedení účetnictví, definice účetních záznamů	§ 4
Vedení účetnictví třetí osobou	§ 5
Metodické prvky účetnictví	§ 6
Základní účetní principy	§ 7 až §8
Rozsah vedení účetnictví, účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	§ 9
Náležitosti účetních dokladů	§ 11
Účetní zápisy	§ 12
Účetní knihy	§ 13, § 16, § 17
Zjednodušený rozsah účetnictví, jednoduché účetnictví	§ 13a, § 13b
Směrná účtová osnova a účtový rozvrh <ul style="list-style-type: none"> - směrná účtová osnova pro podnikatelské subjekty je definována v příloze č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. - směrná účtová osnova pro banky a jiné finanční instituce je definována v příloze č. 4 k vyhlášce č. 501/2002 Sb. - směrná účtová osnova pro pojišťovny je definována v příloze č. 3 k vyhlášce č. 502/2002 Sb. - směrná účtová osnova pro zdravotní pojišťovny je definována v příloze č. 3 k vyhlášce č. 503/2002 Sb. - směrná účtová osnova pro nepodnikatelské subjekty je definována v příloze č. 3 k vyhlášce č. 504/2002 Sb. - směrná účtová osnova pro některé vybrané účetní jednotky definovaná v příloze č. 7 k vyhlášce č. 410/2009 Sb. 	§ 14
Účetní závěrka, povinnost auditu, výroční zpráva, konsolidovaná účetní závěrka	§ 18 až §23
Povinnost sestavení účetní závěrky podle IFRS	§ 19 odst. 9, § 23a
Účetní výkazy za Českou republiku Pravidla konsolidace jsou vymezena ve vyhlášce č. 312/2004 Sb. (konsolidační vyhláška)	§ 23b
Oceňování, odpisování	§ 24 až §28
Inventarizace majetku a závazků	§ 29 až §30
Úschova účetních záznamů	§ 31 až §32
Účetní záznam z pohledu průkaznosti, přenosu a oprav	§ 33 až §35
České účetní standardy Ministerstvo financí vydává ČÚS pro účetní jednotky, které účtují: <ul style="list-style-type: none"> - podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (podnikatelské subjekty), - podle vyhlášky č. 501/2002 Sb. (banky a jiné finanční instituce), - podle vyhlášky č. 502/2002 Sb. (pojišťovny), - podle vyhlášky č. 503/2002 Sb. (zdravotní pojišťovny), - podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. (nepodnikatelské subjekty) a pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.	§ 36
Přestupky	§ 37 až §37ab
Přechodná a závěrečná ustanovení	§ 38 až §39

Zdroj: Dvořáková (2010, s. 275–276), Březinová (2017, s. 1–202)⁶

⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 275–276, BŘEZINOVÁ, H. *Účetní předpisy pro vybrané účetní jednotky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 1–102.

1.1.2 Vyhlášky

Ministerstvo financí vydává pro jednotlivé skupiny účetních jednotek vyhlášky, kterými se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

V současné době postupují účetní jednotky podle těchto prováděcích předpisů:^{7,8}

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů,

⁷ Viz Komora auditorů České republiky, 2023. *Vyhlášky provádějící zákon o účetnictví* [online]. Komora auditorů České republiky. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/vyhlasky>

⁸ Viz Ministerstvo financí, 2022. *Teze prováděcích právních předpisů*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 19. 3. 2023], s. 1–2. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

- Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek,
- Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů, a
- Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhlášky blíže upravují zejména:

- uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- obsahové vymezení těchto závěrek,
- účetní metody,
- směrnou účtovou osnovu,
- podmínky předávání a přebírání účetních záznamů
- ostatní podmínky vedení účetnictví.

1.1.3 České účetní standardy

Další součástí struktury právních předpisů v oblasti účetnictví jsou České účetní standardy, které na základě zmocnění daného § 36 zákona o účetnictví vydává Ministerstvo financí. Cílem je dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Standardy obsahují popis účetních metod nebo postupy účtování a obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví či jiných právních předpisů.

Ministerstvo financí⁹ vede registr těchto šesti vydaných standardů:^{10,11}

⁹ Ministerstvo financí, 2023. *České účetní standardy pro podnikatele a neziskový sektor*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatele-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a>;

Ministerstvo financí, 2023. *České účetní standardy pro účetnictví státu*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetnictvi-st>

¹⁰ Viz Komora auditorů České republiky, 2023. *České účetní standardy*. [online]. Komora auditorů České republiky. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-ucetni-standardy>

¹¹ BÁRKOVÁ, D., HEŘMANOVÁ, A., MAURICOVÁ, I. *Účetnictví se světlem judikatury*. Plzeň: ZČU, 2016, s. 28–29.

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (ČÚS pro podnikatelské subjekty): ČÚS 001-023
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb. (ČÚS pro banky a finanční instituce): ČÚS 101-115
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 502/2002 Sb. (ČÚS pro pojišťovny): ČÚS 201-223
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 503/2002 Sb. (ČÚS pro zdravotní pojišťovny): ČÚS 301-314
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. (ČÚS pro nepodnikatelské subjekty): ČÚS 401-414
- České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. (ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky, kterými jsou územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky a organizační složky státu): ČÚS 701-710

1.1.4 Vnitřní předpisy

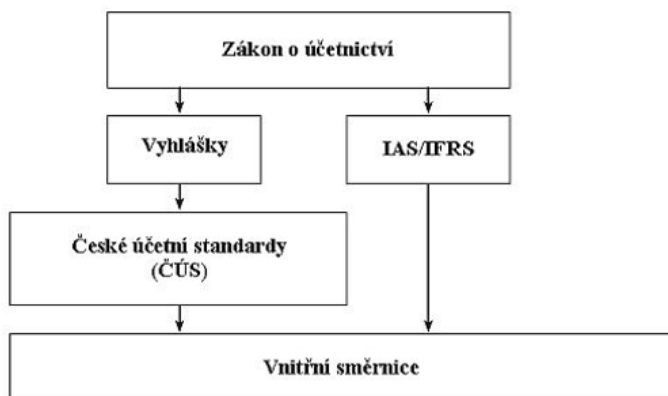
Každá účetní jednotka si na základě všech platných předpisů vypracuje vlastní vnitřní předpisy, v nichž v jednotlivých oblastech upraví konkrétní postupy, metody a pravidla v oblasti účtování.¹² Zákon o účetnictví výslovně stanoví povinnost účetní jednotky mít vnitřní předpis v několika vybraných případech, např. při stanovování kurzů a zjišťování kurzových rozdílů podle § 24 odst. 7 zákona o účetnictví nebo při odpisování majetku na základě odpisového plánu podle § 28 odst. 6 zákona o účetnictví.

Vnitřní předpisy mohou mít zásadní význam pro dokazování v rámci daňového řízení a pro další povinnosti spojené například s čerpáním prostředků z veřejných rozpočtů.

Následující schéma zobrazuje hierarchii současných účetních předpisů v České republice.

¹² BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006, s. 30.

Obr. 3: Hierarchie účetních předpisů v České republice



Zdroj: Vlastní zpracování

1.2 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Pro současnou ekonomiku je charakteristický její celosvětový charakter. Rostoucí globalizace trhů je logicky provázána potřebou sjednocování – harmonizování účetnictví v celosvětovém měřítku, protože vzhledem k rozdílným postupům a formě účetnictví a účetních výkazů v jednotlivých zemích, k různým ekonomickým systémům, legislativnímu pojetí a tradicím existují nestejně výstupy z účetnictví, což ztěžuje uživatelům informací z účetnictví orientaci a jednoznačnost chápání ukazatelů, které jsou jim předkládány. Mezinárodně působící společnosti nebo skupiny mají zájem poskytovat svým obchodním partnerům, mezinárodním investorům, finančním analytikům a jiným externím uživatelům srozumitelné informace a srovnatelné účetní údaje. Zejména pro globálně působící korporace představuje velké množství různých národních a nadnárodních účetních pravidel a absence jednotných účetních standardů značné dodatečné úsilí z hlediska organizace práce, což vede k dodatečným nákladům a konkurenčním nevýhodám pro dotčené subjekty. Kvůli odlišným účetním standardům se především globálně působící korporace potýkají se zvýšenou komunikační a administrativní zátěží, protože obvykle musí sestavovat několik účetních závěrek paralelně.

V zájmu mezinárodního i národního srovnávání tak vznikla potřeba harmonizovat účetní závěrky, a to jak z hlediska formálního, tak obsahového. Harmonizaci lze charakterizovat jako proces přibližování se a sjednocování metod, postupů a struktur používaných v účetnictví jednotlivých zemí.

V současné době existují tři významné účetní systémy, které mají zásadní význam pro mezinárodní účetní harmonizaci:¹³

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS,
- Národní účetní standardy USA – US GAAP,
- Nařízení a směrnice v rámci Evropské unie,

1.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

1.2.1.1 Standardy IFRS

V roce 1973 byl založen Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASB / International Accounting Standards Committee) na základě dohody účetních organizací za účelem vydávání vysoce kvalitních globálních Mezinárodních účetních standardů (IAS/International Accounting Standards), jejichž použití mělo zajistit, aby byly účetní závěrky podniků transparentní a srovnatelné. Mezinárodní účetní standardy IAS byly vydávány až do konce roku 2002. Posledním standardem vydaným pod zkratkou IAS je IAS 41 – Zemědělství.

Roli Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) převzala v roce 2001 Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB / International Accounting Standards Board), která pokračuje od roku 2003 ve vydávání nových standardů pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS, International Financial Reporting Standards). Pod zkratkou IFRS se tedy od roku 2003 rozumí všechny platné IAS a IFRS. V literatuře se poměrně často vyskytuje název IAS/IFRS, což je v podstatě totéž.

Stávající IAS zůstávají v platnosti do té doby, než jsou případně aktualizovány nebo nahrazeny novým IFRS. Ke dni odevzdání diplomové práce je v platnosti 16 standardů IFRS¹⁴ a 25 standardů IAS¹⁵ (viz Příloha 1 a Příloha 2 diplomové práce).

Kromě standardů jsou vydávány též takzvané interpretace, které mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétního standardu nebo reagují na nově vzniklé okolnosti, které

¹³ DVORÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*. Brno: BizBooks, 2022, s. 17.

¹⁴ Viz IFRS, 2023. [online]. London: IFRS. [cit. 19. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

¹⁵ Viz Delloite, 2023. *International Accounting Standards*. [online]. London: Delloite. [cit. 19. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias>

nebyly předmětem standardu v době jeho vzniku. Ke dni odevzdání diplomové práce je v platnosti 5 interpretací SIC¹⁶ a 15 interpretací IFRIC¹⁷ (viz Příloha 3 diplomové práce).

1.2.1.2 Vedení účetnictví v souladu s IFRS a sestavení účetní závěrky

Veškeré obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí v souladu s § 23a odst. 2 zákona o účetnictví pro účtování a sestavení účetní závěrky IFRS. Stejně tak účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a nejsou emitenty cenných papírů, mohou pro sestavení konsolidované a následně i samostatné účetní závěrky použít IFRS. Obdobně i dceřiné a přidružené podniky v případě, že skupina, do které tyto podniky patří, sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS, mohou pro sestavení své účetní závěrky použít tyto standardy.¹⁸

V České republice se z účetního výsledku hospodaření stanovuje základ daně, ze kterého se po úpravách vypočte i samotná výše daně z příjmů právnických osob. Pro stanovení základu daně z příjmů totiž musí účetní jednotka vycházet z hospodářského výsledku určeného dle českých účetních předpisů, neboli základ daně není možné stanovit s využitím výsledku hospodaření, který vychází jen z IFRS předpisů. V praxi tedy dochází k určité komplikaci, protože účetní jednotka má na výběr z těchto možností:¹⁹

- Vedení podvojného účetnictví tzn. duplicitně neboli zvlášť dle českých účetních předpisů a zvlášť dle IFRS.
- Vedení účetnictví v souladu s českými účetními předpisy a při přípravě účetní závěrky dle IFRS zohlednit rozdíly formou dodatečných úprav.
- Vedení účetnictví v souladu s IFRS a při přípravě účetní závěrky dle českých účetních předpisů zohlednit rozdíly formou dodatečných úprav.

¹⁶ Interpretace vydávané Stálým interpretačním výborem (Standing Interpretations Committee) byly označovány zkratkou SIC.

¹⁷ Interpretace vydávané Výborem pro interpretaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations Committee) jsou označovány zkratkou IFRIC.

¹⁸ Komora auditorů České republiky, 2020. *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) dle stavu k 1. lednu 2020*. [online]. Komora auditorů České republiky. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5995/metodicka-pomucka-ifrs-2020-web.pdf>

¹⁹ ŠVECOVÁ, Martina, 2020. *Rozdíly ve vedení účetnictví podle IFRS vs. ČÚS*. [online]. Praha: GT News [cit. 20. 10. 2020]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/rozdil-y-ve-vedeni-ucetnictvi-podle-ifrs-vs-cus-1-cast/>

Dodatečné úpravy mezi IFRS a českými účetními předpisy prováděné účetní jednotkou při sestavování primárních výkazů a informací ke zveřejnění v příloze musí zahrnovat všechny významné rozdíly relevantní pro danou účetní jednotku a musí být aplikovány tak, že účetní závěrka (včetně přílohy) ve všech významných ohledech věrně a poctivě zobrazuje aktiva, pasiva, finanční situaci a výsledky hospodaření účetní jednotky v souladu s IFRS.²⁰

1.2.1.3 Vybrané rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou

Ministerstvo financí se primárně snaží harmonizovat český účetní systém s účetními směrnici EU, současně většina změn vede i k přiblížení k IFRS. Stále však mezi těmito účetními rámci přetrvává mnoho rozdílů. S mnohými zásadními odlišnostmi mezi českou účetní legislativou a IFRS se lze setkat zejména v těchto oblastech:

- Funkční měna
- Struktura účetních výkazů a příloha k účetní závěrce
- Dlouhodobý majetek
- Leasing
- Zásoby
- Finanční aktiva
- Rezervy

1.2.1.4 Standardy pro veřejný sektor IPSAS a EPSAS

Rada pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) vytváří účetní standardy pro účetní jednotky veřejného sektoru pod názvem Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS). Mezinárodní účetní standardy (IASB) pojednávají o finančním výkaznictví na peněžní a aktuální bázi účetnictví a jsou založeny na Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS), vydávaných Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), a to v těch případech, kdy požadavky takových standardů jsou použitelné pro veřejný sektor. Dále se zabývají specifickými záležitostmi finančního výkaznictví veřejného sektoru, které nejsou řešeny standardy IFRS.

²⁰ Viz Komora auditorů České republiky, 2020. *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) dle stavu k 1. lednu 2020.* [online]. Komora auditorů České republiky. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5995/metodicka-pomucka-ifrs-2020-web.pdf>

Přijímání standardů IPSAS vládami zlepšuje jak kvalitu, tak srovnatelnost finančních informací vykazovaných účetními jednotkami veřejného sektoru po celém světě, a přispívá k harmonizaci národních požadavků se standardy IPSAS. Stejným směrem míří i iniciativa Evropské komise, která již několik let pracuje na přípravě Evropských účetních standardů pro veřejný sektor (European Public Sector Accounting Standards, EPSAS)²¹ pro země Evropské unie, jejichž základem jsou standardy IPSAS (viz Příloha 5 diplomové práce).

Účetnictví je základní finančně-informační infrastrukturou státu. Mělo by státu umožňovat skládat účty ze své činnosti, transparentně a efektivně předkládat spolehlivé údaje o svém hospodaření a napomáhat tak uživatelům takových informací při jejich rozhodování.

Překlady a vydání příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) zajišťuje v České republice Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ).²² V současné době je k dispozici 42 standardů, 38 z nich je přeloženo do českého jazyka.²³

1.2.2 US GAAP

Dalším účetním systémem s mezinárodním významem jsou obecně uznávané účetní standardy US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), které shrnují právně platné účetní standardy Spojených států amerických. US GAAP jsou vyvíjeny Výborem pro vydávání účetních standardů (FASB, Financial Accounting Standard Board) s cílem stabilizovat americký trh s cennými papíry.

Vést účetnictví podle US GAAP je povinné pro americké či cizí společnosti, které obchodují na amerických burzách se svými akcemi. US GAAP jsou považovány za systém, který je založený na přesných pravidlech (rule based accounting)²⁴, a který je propracovanější a detailnější než IFRS.²⁵

²¹ Viz <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas>

²² <https://www.nku.cz/cz/o-nas/postaveni-a-pusobnost/>

²³ IFAC: *Příručka Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor*. Praha: NKU, 2016. ISBN 978-1-60815-293-3. Dostupné z: <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/prirucka-mezinarodnich-ucetnich-standardu-pro-verejny-sektor-vydani-2016-id9494/>

²⁴ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle IFRS*. 2011. str. 47–49.

²⁵ MLÁDEK, Robert, KRUPOVÁ, Lenka. Teoretická východiska při tvorbě normativních textů v USA v kontrastu k teoretické bázi standardů IAS / IFRS – koncepční rámec. <https://aop.vse.cz/pdfs/aop/2004/01/03.pdf>

Z tohoto důvodu je důležité, že oba tvůrci standardů – Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a Výbor pro vydávání účetních standardů (FASB) – pracovali od podzimu 2004 na sladování obou účetních standardů, tj. Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) s americkými standardy US GAAP. Tento tzv. „konvergenční“ projekt je v současnosti považován za ukončený.

1.2.3 Evropské předpisy

Kromě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a účetních standardů US GAAP má pro harmonizaci účetnictví význam regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii, která existuje od roku 1978, kdy byla vydána první směrnice týkající se účetnictví. Směrnice Evropské unie jako závazné direktivy pro všechny členské státy jsou zabudovány v účetní legislativě. Původně bylo účetnictví harmonizováno v těchto směrnicích:²⁶

- Čtvrtá směrnice Rady z 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (78/660/EHS), (Úř. věst. L 222, 14.8.1978, p.11). Týkala se vyhotovení roční závěrky u některých forem společností. Upravovala účetní závěrku (rozvahu, výkaz zisků a ztrát a přílohu) a uspořádání položek v rozvaze a výkazu zisků a ztrát. Zabývala se také obsahem některých položek, způsoby oceňování majetku a závazků, pokyny k obsahu výroční zprávy a zásadami pro zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy.
- Sedmá směrnice Rady z 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS), (Úř. věst. L 193, 18.7.1983, p.1). Týkala se konsolidované roční závěrky určených typů společností. Upravovala sestavování konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv za společnosti, které jsou kapitálově propojeny a řízeny mateřskou společností.

Na 4. a 7. směrnici navazovaly další dvě odvětvové směrnice, jejichž obsahem byla odchylná úprava pro banky a jiné finanční instituce a pojišťovny:

- Směrnice Rady z 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS), (Úř. věst. L 372, 31.12.1986, p.1)

²⁶ KISLINGEROVÁ, E., NOVÝ, I.: *Chování podniku v globalizujícím se prostředí*. 2005. s. 144–145.

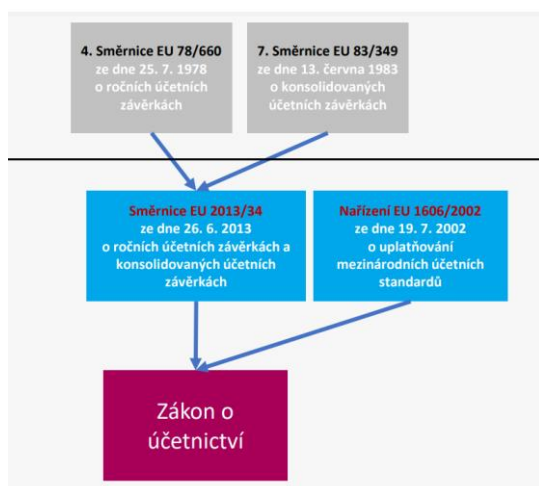
- Směrnice Rady z 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), (Úř. věst. L 374, 31.12.1991, p.7)

Směrnice EHS postupem času zastarávaly, přestaly vyhovovat vývoji účetní praxe i harmonizačnímu procesu účetnictví Evropě. Proto byly výše uvedené směrnice zrušeny směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.²⁷

Pro regulaci účetnictví a výkaznictví v Evropské unii jsou v současné době zásadními především tato nařízení (viz obr. 3):²⁸

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů.²⁹
- Nařízení Komise (EU) 2016/1905 ze dne 22. září 2016, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví.

Obr. 4: Evropská regulace účetnictví



Zdroj: Mejzlík (2023, s. 6)³⁰

²⁷ Viz Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU (EUR/LEX), 2013

²⁸ Viz <https://www.kacr.cz/evropske-ucetni-predpisy>

²⁹ V návaznosti na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (EUR/LEX) jsou nové standardy a jejich změny vydávány formou nařízení.

³⁰ MEJZLÍK, Ladislav: *Aktuální problémy regulace účetnictví. Firemní seminář pro Raiffeisenbank.* 24.2.2023. s. 6.

2 Koncepční rámec účetního výkaznictví

Koncepce je pojem, který se užívá v mnoha oblastech. Jedná se o určitý návrh, záměr nebo postup, kterým má být dosaženo cíle v určené oblasti a který je schválen.

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky není sám o sobě standardem a neruší ani nenahrazuje žádný standard IAS ani IFRS, ale je nezbytným východiskem pro přípravu a pochopení jednotlivých standardů. Vymezuje zejména cíl a uživatele účetní závěrky, základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky a základní prvky účetní závěrky.³¹

2.1 Popis problematiky koncepčního rámce

Koncepčním rámcem účetnictví se rozumí soubor předpokladů, principů a definic, ze kterých účetnictví vychází a z nichž se postupně řada z nich stala obecně uznávanými.

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

Vzhledem k tomu, že koncepční rámec vymezuje účel účetnictví, nachází zásadní uplatnění při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení právních předpisů z oblasti účetnictví. Koncepční rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání účetních, protože ovlivňuje způsob, jakým mají účetní přistupovat k řešení účetních problémů. Další rolí koncepčního rámce je vysvětlení a zdůvodnění řešení tak, aby jim uživatel účetní závěrky porozuměl a správně interpretoval.

Použití koncepčních rámců je ve světě běžné a vyspělé globálně používané účetní systémy mají vždy svůj koncepční rámec, přičemž nejznámějšími jsou koncepční rámec IFRS, koncepční rámec US GAAP a koncepční rámec IPSAS (viz kapitola 1.2).

Obsah struktury ve světě užívaných koncepčních rámců účetnictví lze charakterizovat následujícím způsobem:³²

³¹ ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praktické aplikace*. 2007. s. 9

³² Viz MF. Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030, s. 13–16, s. 125–128.

- I. Cíle účetnictví - informace pro rozhodování, předvídání budoucích peněžních toků, informace o finanční situaci a výkonnosti.
- II. Předpoklady - vymezení účetní jednotky, trvání podniku, oceňování v penězích, periodicita.
- III. Zásady – stálost cen, aktuálnost, přiřazování nákladů a výnosů.
- IV. Kvalitativní charakteristiky a omezení – srozumitelnost, použitelnost pro rozhodování, předvídání a hodnocení, spolehlivost, ověřitelnost, věrné zobrazení, přednost obsahu před formou, neutralita, srovnatelnost, konzistence.
- V. Výjimky (omezení) – náklady versus užitek, významnost, opatrnost, rozpory mezi koncepčními požadavky, specifika odvětví.
- VI. Základní prvky účetních výkazů – mít k dispozici jasně vymezený pojmový aparát: aktiva, dluhy, vlastní kapitál, výnosy (tržby), náklady, výsledek hospodaření, jiný (další) výsledek, úplný (celkový) výsledek, přínosy a újmy, vklady a výběry vlastníků, příjmy a výdaje.
- VII. Definice: závazky, reálná hodnota a rezervy.

Některé výše uvedené charakteristiky lze najít ve stávajícím zákoně o účetnictví (viz Příloha č. 6).

2.2 Koncepční rámec IFRS

Úvodní část IFRS obsahuje tzv. koncepční rámec pro účetní výkaznictví. Koncepční rámec byl poprvé publikován v roce 1989 pod názvem Rámec pro přípravu a prezentaci účetní závěrky (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), v dubnu 2001 byl spolu s Mezinárodními účetními standardy (IAS) a interpretacemi Stálého interpretačního výboru (SIC) převzat Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která dokument v roce 2010 zveřejnila pod novým názvem Koncepční rámec pro účetní výkaznictví 2010, načež byly koncem roku 2012 zahájeny další práce na jeho aktualizaci a revizi, které vyústily v roce 2018 vydáním Koncepčního rámce pro účetní výkaznictví 2018.

Od 1. 1. 2020 jsou společnosti používající IFRS povinny postupovat podle revidovaného znění Koncepčního rámce pro účetní výkaznictví (Conceptual Framework for Financial Reporting). Koncepční rámec je jedním z nejdůležitějších dokumentů souvisejících s mezinárodními účetními standardy. Na jedné straně je souborem základních definic

a předpokladů, které jsou východiskem pro jejich tvorbu, na straně druhé popisuje cíle a koncepci všeobecného účetního výkaznictví.³³

Principy uvedené v Koncepčním rámci poskytují základ pro tvorbu účetních standardů a základnu, na kterou lze odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy neexistují konkrétní pravidla. To znamená, že požadavky Koncepčního rámce mají přímý dopad na společnosti pouze v situacích, kdy pro určitý typ transakce neexistuje příslušný standard nebo interpretace a společnost je nucena sama vytvořit účetní politiku, podle které následně postupuje. Tato politika musí vycházet z definic a ostatních požadavků uvedených v Koncepčním rámci. Pokud pro daný typ transakce existuje příslušný standard, mají požadavky tohoto standardu přednost před ustanoveními Koncepčního rámce.³⁴

Koncepční rámec IFRS není sám o sobě standardem, nicméně je nezbytným východiskem pro přípravu a pochopení jednotlivých standardů. Koncepční rámec obsahuje osm kapitol a vymezuje pojmy a obsah kategorií, které jsou uvedeny v tabulce č. 2.³⁵

Tabulka 2: Struktura Koncepčního rámce IFRS

Číslo kapitoly	Název kapitoly v českém jazyce	Název kapitoly v anglickém jazyce
1.	Cíl obecného výkaznictví	The objective of general purpose financial reporting
2.	Kvalitativní charakteristiky účetních informací	The qualitative characteristics of useful financial information
3.	Účetní závěrka a vykazující jednotka	Financial statements and the reporting entity
4.	Prvky účetní závěrky	The elements of financial statements
5.	Vykázání v účetních výkazech a vyřazení z účetních výkazů	Recognition and derecognition
6.	Oceňování	Measurement
7.	Prezentace a zveřejnění	Presentation and disclosure
8.	Koncepty kapitálu a zachování kapitálu	Concepts of capital and capital maintenance

Zdroj: Conceptual Framework for Financial Reporting³⁶

³³ Viz NEJMANOVÁ, Eva. *Koncepční rámec IFRS I*. <https://www.daneprolidi.cz/clanek/koncepcni-ramec-ifrs-i.html>

³⁴ KRUPOVÁ, L. *IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 2019. s. 16.

³⁵ Viz Conceptual Framework for Financial Reporting, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>

³⁶ Dostupné z: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>

2.2.1 Porovnání s českými účetními předpisy (de lege lata)

Mezi IFRS standardy a českými účetními předpisy existuje jak značné množství styčných bodů, tak mezi nimi přetrvávají rozdíly s významným dopadem na finanční výkazy. Následující text^{37,38,39} se zaměří na některé odlišnosti mezi IFRS a českými účetními předpisy.

2.2.1.1 Kvalitativní charakteristiky a věrné zobrazení

Koncepční rámec IFRS požaduje v kapitole 2, aby účetní informace byla relevantní a věrně zobrazovala daný jev, tj. kompletně, neutrálně a bez chyb. Rozšiřujícími charakteristikami účetní informace jsou srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost. Společnosti se mohou odchýlit od standardu v těch výjimečných případech, kdy by jeho uplatnění vedlo k vykázaní zavádějících finančních informací. IFRS požadují vykázat povahu, důvod a finanční dopad odchýlení se od standardu. Odchýlení se od standardu není možné tam, kde národní právo a IFRS jsou ve vzájemném konfliktu. V takovém případě musí být aplikovány požadavky IFRS.

Podle § 7 zákona o účetnictví musí být účetnictví vedeno tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí. Podle poslední věty § 7 odst. 2 zákona o účetnictví je možné ve výjimečných případech dát při promítnutí případů v účetnictví přednost obsahu před formou, což by mělo být ve prospěch dosažení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Jednotlivé požadavky na vedení účetnictví včetně jejich definic jsou uvedeny v ustanovení § 8 zákona o účetnictví. Ve smyslu tohoto ustanovení musí být účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a účetní jednotky jej musí vést způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Ve výjimečných případech, kde by výkaznictví v souladu s účetními vyhláškami a/nebo českými účetními standardy nepodávalo věrný a poctivý obraz transakcí nebo událostí, mohou účetní jednotky přijmout takové účetní postupy, které se odchylují od těchto pravidel, ale vedou k dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví, a musí v příloze účetní závěrky zveřejnit související okolnosti a uvést vliv na majetek, závazky, finanční situaci

³⁷ Viz <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

³⁸ KRUPOVÁ, L. *IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 2019. s. 18–22.

³⁹ CHALUPA, R., KADLEC, J.: *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Praha: Anag, 2023. s. 15.

a výsledek hospodaření. Účetní postupy přijaté účetní jednotkou nesmí být v rozporu s pravidly zakotvenými v zákonu o účetnictví.

2.2.1.2 Prvky účetní závěrky

Koncepční rámec IFRS stanoví a definuje v páté kapitole pět složek účetního výkaznictví: aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady.

- Aktivum je zdroj ovládaný společností, jehož existence je výsledkem minulých skutečností událostí a který je nositelem budoucího ekonomického prospěchu.
- Závazek je současná povinnost společnosti převést ekonomický zdroj, která je důsledkem minulých událostí.
- Vlastní kapitál je zbytková část aktiv společnosti po odečtení všech jejích závazků.
- Výnos je zvýšení aktiv nebo snížení závazků, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem vlastníků.
- Náklad je snížení aktiv nebo zvýšení závazků, které vede ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením vlastníků.

Česká účetní legislativa odkazuje na stejné složky účetního výkaznictví (tj. majetek a jiná aktiva, závazky a jiná pasiva, vlastní kapitál, výnosy a náklady), nejsou však k dispozici definice těchto základních pojmů. Určité položky těchto základních složek jsou definovány v českých účetních standardech, zejména pro banky a finanční instituce,⁴⁰ avšak klíčové definice se interpretují za použití minulých zkušeností a akademické literatury.

2.3 Koncepční rámec v českých účetních předpisech

Česká republika je členem Evropské unie od 1. května 2004, a proto předpisy Evropské unie (popsáno v kapitole 1.2.3) představují základní regulaci, která je zapracována do českého právního řádu. Základy českých účetních předpisů jsou formulovány v zákoně o účetnictví. Tento zákon stanoví hlavní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Uceleně zpracovaný koncepční rámec, včetně definic základních pojmů, však neexistuje. Podrobná účetní pravidla obsahující účetní postupy pro jisté druhy transakcí jsou obsažena ve vyhláškách Ministerstva financí ČR a českých účetních standardech vydaných Ministerstvem financí ČR (viz kap. 1.1.2 a 1.1.3).

⁴⁰ V ČÚS pro banky a finanční instituce je definováno finanční aktivum a finanční závazek.

Národní účetní rada (NÚR) je nezávislá odborná instituce k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování. Jejími zakládajícími členy jsou Komora auditorů České republiky, Komory daňových poradců České republiky, Svaz účetních a Vysoká škola ekonomická v Praze zastoupená Fakultou financí a účetnictví. Tvorbou právně nezávazných interpretací⁴¹ (viz Příloha 4) usiluje NÚR o jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. Interpretace vyjadřují odborné názory, které se obecně přijímají jako nejlepší řešení nejasných otázek.

2.3.1 Účetní zásady a principy - současný stav (de lege lata)

Stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují výslovný text toho, co se obvykle uznává za celistvý koncepční rámec účetnictví, Z tohoto důvodu lze současný stav označit za koncepčně nevyhovující. Nelze to však zjednodušit tak, že by právní úprava neobsahovala žádné vyslovené či nevyslovené koncepty.

Za účetní zásady a principy se obecně považuje soubor pravidel, které jsou spojené s účetnictvím, jako způsobu zachycení ekonomické reality formalizovaným a předvídatelným způsobem.⁴² Účetní jednotky se těmito zásadami a principy řídí při vedené účetnictví a sestavování účetní závěrky.

Za stěžejní, výslovně v zákonu o účetnictví uvedené zásady a principy, se považují zejména:⁴³

- a) Zásada věrného a poctivého obrazu – true and fair view (§ 7 odst. 1 a 2 ZoÚ)
- b) Zásada účetní jednotky (§ 4 odst. 9, § 1 odst. 2, § 2 ZoÚ)
- c) Zásada trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti – going concern (§ 7 odst. 3 ZoÚ)
- d) Zásada stálosti účetních metod (§ 7 odst. 4, § 4 odst. 15 ZoÚ)
- e) Zásada nezávislosti účetních období – akruální princip (§ 3 odst. 1 ZoÚ)
- f) Zásada opatrnosti (§ 25 odst. 3, § 19 odst. 5 a 6 ZoÚ)
- g) Zásada bilanční kontinuity (§ 19 odst. 4)

⁴¹ Viz <https://nur.cz/interpretace/>

⁴² Viz MF. Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030, s. 18

⁴³ KOCH, Jiří: *Účetní závěrka podnikatelů bez chyb, pokut a penále*. 1. vyd. Český Těšín: Poradce, 2019. ISBN 978-80-7365-431-3. s. 4–6.

- h) Zásada odděleného oceňování jednotlivých složek aktiv a pasiv (§ 24 až § 28 ZoÚ)
- i) Zásada oceňování historickými cenami (§ 25 odst. 1 ZoÚ)
- j) Zásada zákazu vzájemného zúčtování – zákaz kompenzace (§ 7 odst. 6 ZoÚ)
- k) Zásada přednosti obsahu před formou (§ 7 odst. 2, § 8 odst. 2 ZoÚ)
- l) Zásada správnosti, úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a významnosti (§ 8, § 19 odst. 7 ZoÚ)
- m) Princip podvojnosti a souvztažnosti účtů (např. § 2 odst. 1, § 3 odst. 1 ZoÚ)
- n) Princip dokladovosti a inventarizace (§ 6 odst. 1 a 2, § 29 a §30 ZoÚ)
- o) Zásada periodicity (§ 3 odst. 2 ZoÚ)

Mezi chybějící koncepty v zákoně o účetnictví patří především předpoklad stálosti cen. Dalším nedostatkem je, že v českých právních předpisech z oblasti účetnictví nejsou obsaženy definice základních účetních pojmů, jako jsou aktiva, náklady nebo výnosy. Dílčí novely zákona o účetnictví nebyly provázeny související úpravou koncepčních východisek. Došlo tak k rozporům mezi pravidly a koncepty/principy, které lze ilustrovat na následujících příkladech:

- Zásada vedení účetnictví výhradně v českých korunách u účetních jednotek, které z drtivé většiny provádějí transakce v jiné měně, je problematická při vedení účetnictví zahraničních poboček, protože znamená ztrátu vypovídací schopnosti účetních výkazů.
- Oceňování dlouhodobých pohledávek a dluhů v nominální hodnotě, které způsobuje zkreslené vykazování z důvodu časové hodnoty peněz a také vede k nekonzistentnímu účtování různých forem dluhů.
- Absence definice výnosu znemožňuje systematický přístup k vykazování prodejů na základě složitě strukturovaných smluv nebo smluv o zhotovení trvajících po několik účetních období.⁴⁴

2.3.2 Účetní zásady a principy – navrhovaná úprava (de lege ferenda)

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. Výslovné zakotvení tohoto

⁴⁴ Viz MF. Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030, s. 11

koncepčního rámce je proto předpokladem nerozporuplné a užitečné právní úpravy, na základě které lze dosáhnout stanoveného cíle účetního výkaznictví. Výslovná právní úprava tím současně přispěje k vyšší právní jistotě a její koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě, zejména s koncepčním rámcem IFRS, přinese účetním jednotkám zmírnění administrativní zátěže a odstranění problémů, které jsou úzce spjaty s dosavadní absencí koncepčního rámce.⁴⁵

Koncepční rámec účetnictví podle navrhované úpravy tvoří čtyři pilíře (viz tabulka 3):⁴⁶

- cíl účetního výkaznictví,
- kvalitativní požadavky účetních informací,
- zásady účetního výkaznictví a
- vymezení jednotlivých prvků účetního výkaznictví.

Tabulka 3: Koncepční rámec účetnictví podle návrhu zákona o účetnictví

Díl 1: Cíl Účetního výkaznictví (§ 2)			
Ekonomické rozhodování externích uživatelů Předvídání peněžních toků, finanční situace a výkonnosti Posouzení důsledků jednání osoby odpovědné za řízení účetní jednotky Posouzení řádného hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy	Díl 2: Požadavky na kvalitu účetních informací (§ 3 - § 9)		
	Relevantnost	Díl 3: Prvky účetního výkaznictví (§ 10 - § 12)	
	Hodnověrnost	Vztahující se k finanční situaci (aktivum, podmíněné aktivum, dluh, rezerva, podmíněný dluh, vlastní kapitál, pasiva) Vztahující se k finanční výkonnosti (výnos, náklad, výsledek hospodaření)	Díl 4: Zásady účetního výkaznictví (§ 13 - § 23)
	Včasnost		Věrný a poctivý obraz Trvání účetní jednotky Akruálnost Významnost Kompenzace Bilanční kontinuita Účetní metody Konzistence Retrospektivní opravy
Srozumitelnost			
Spolehlivost			
Srovnatelnost			

Zdroj: Mejzlík (2023, s. 45)⁴⁷

⁴⁵ Viz MF. Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030, s. 92–93.

⁴⁶ Viz MF. Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030, s. 93.

⁴⁷ MEJZLÍK, Ladislav: *Aktuální problémy regulace účetnictví. Firemní seminář pro Raiffeisenbank.* 24.2.2023. s. 45.

3 Legislativní proces přípravy nového zákona o účetnictví

3.1 Postup prací na věcném záměru nového zákona o účetnictví

Jak již bylo uvedeno, je v současné době v legislativním procesu příprava nového zákona o účetnictví. Dále bude tento proces popsán.

3.1.1 Odborná pracovní skupina pro tvorbu nové účetní legislativy

V rámci sekce 04 – Finanční řízení a audit Ministerstva financí byla v lednu 2017 jmenována odborná pracovní skupina, jejímž primárním úkolem byla práce na přípravě nové účetní legislativy na období let 2020 až 2030. Externími členy pracovní skupiny byly tyto organizace a profesní komory: Accounting Europe, Akademie věd ČR, Česká národní banka, Generální finanční ředitelství, Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Komora certifikovaných účetních, Svaz účetních a VŠE v Praze. Vzhledem ke stále se měnícímu a vyvíjejícímu se ekonomickému prostředí nejen v České republice byla odborná pracovní skupina pověřena zabývat se i dalšími problémy, které ekonomická realita aktuálně přinášela.⁴⁸

3.1.2 Veřejná konzultace k souhrnu řešení koncepce nové účetní legislativy

Ministerstvo financí předložilo v listopadu 2018 k veřejné konzultaci materiál Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030⁴⁹, který vznikl v rámci odborné pracovní skupiny Ministerstva financí. Mimo zástupců Ministerstva financí byly v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace a komory uvedené výše v bodě 3.1.1.

Cílem dokumentu bylo především shrnutí stávajícího stavu právní úpravy v dílčích oblastech účetnictví podnikatelů a nestátních neziskových organizací. Výsledný materiál sloužil jako podklad pro návrh právních předpisů v oblasti účetnictví. Odpovědi na otázky

⁴⁸ Viz MF, Odborná pracovní skupina pro tvorbu nové účetní legislativy. <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2018/odborna-pracovni-skupina-pro-tvorbu-nove-31863>

⁴⁹ Viz MF, Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030. https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2018-11-30_Koncepce-nove-ucetni-legislativy-2020-2030.pdf

k jednotlivým kapitolám a další případné podněty bylo možné zasílat Ministerstvu financí elektronicky do ledna 2019.⁵⁰

Ministerstvo financí muselo zajistit, aby navrhovaná úprava účetní legislativy byla v souladu s relevantním sekundárním právem Evropské unie v oblasti účetnictví a dalšími předpisy EU, aby navrhovaná úprava byla plně slučitelná s právem EU.

Veřejné konzultace k Souhrnu koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030 se zúčastnilo celkem 19 subjektů, které zaslaly celkem 205 podnětů a komentářů. Největší pozornost účastníků veřejné konzultace vzbudily kapitoly o obecných účetních zásadách a principech, vymezení účetních jednotek v kontextu předmětu účetnictví a koncepční rámec. Podněty a komentáře ke zmíněným kapitolám dosáhly téměř třetiny z celkového počtu podnětů a komentářů.⁵¹

3.1.3 Mezirezortní připomínkové řízení a předložení návrhu zákona vládě

Ministerstvo financí předložilo v listopadu 2019 do mezirezortního připomínkového řízení Návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví včetně Závěrečné zprávy hodnocení dopadů regulace podle obecných zásad (RIA)⁵² a Zprávy z hodnocení korupčních rizik (CIA).⁵³

Ministerstvo financí považovalo za důležité stanovení dostatečně dlouhé doby na seznámení účetních jednotek s novou právní úpravou, která bude na půdorysu věcného záměru nového zákona o účetnictví vytvořena.⁵⁴

Návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví má následující strukturu:⁵⁵

⁵⁰ Viz MF: *Veřejná konzultace k souhrnu řešení koncepce nové účetní legislativy*. 30.11. 2018. <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>

⁵¹ MF: *Vyhodnocení veřejné konzultace k souhrnu řešení koncepce nové účetní legislativy*. 15.4. 2019. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2019/vyhodnoceni-verejne-konzultace-k-souhrnu-34928>

⁵² Hodnocení dopadů regulace neboli RIA (z anglického Regulatory Impact Assessment) je souborem kroků analyzujících očekávané dopady navrhovaných právních předpisů. RIA je v České republice nedílnou součástí legislativního procesu. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/ria/hodnoceni-dopadu-regulace-160402/>

⁵³ Povinné hodnocení korupčních rizik Corruption Impact Assessment (CIA) je metodika, která byla spolu s RIA inkorporována do Legislativních pravidel vlády platných od 1. ledna 2013. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/protikorupcni-temata/cia/cia-115011/>

⁵⁴ Viz MF, Ministerstvo financí předkládá návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví. 14.11.2019 <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ministerstvo-financi-predklada-navrh-vec-36619>

⁵⁵ Komora auditorů České republiky, 2020b. Návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví. [online]. Komora auditorů České republiky. Str. 2 [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6174/zou-navrh-vecneho-zameru-schvaleno-vladou.docx>

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

3.1.4 Projednání návrhu věcného záměru zákona v LRV a schválení vládou

V červnu 2020 byl pak návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví předložen vládě⁵⁶ k projednání pracovními komisemi Legislativní rady vlády (LRV)⁵⁷ pro finanční právo, správní právo a pro hodnocení dopadů regulace (RIA). Pracovní komise pak doporučily, aby byl návrh věcného záměru zákona o účetnictví v předloženém znění doporučen vládě ke schválení. Pracovní komise Legislativní rady vlády pro hodnocení dopadů regulace (RIA) v úvodní části svého stanoviska zrekapitulovala současný stav a popsala cíle věcného záměru nového zákona o účetnictví takto:⁵⁸

„Jedná se o věcný záměr zákona, kterému předcházela poměrně dlouhá příprava od roku 2017 a podrobné konzultace s odbornou veřejností a v podstatě se všemi představiteli dotčených subjektů. Samotný dopad zákona je velmi široký a zasáhne nejen všechny účetní jednotky, ale také všechny uživatele účetních informací.

⁵⁶ Viz MF předkládá vládě návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví. 24. 6. 2020. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/mf-predklada-vlade-navrh-vecneho-zameru-38775>

⁵⁷ Viz Legislativní rada vlády České republiky. <https://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/legislativni-rada-vlady-25264/>

⁵⁸ Viz Úřad vlády ČR. Stanovisko k návrhu věcného záměru zákona o účetnictví. 24. 7. 2020. https://ria.vlada.cz/wp-content/uploads/720_20.pdf

Nový zákon o účetnictví by měl zahrnovat koncepční rámec, tj. soubor předpokladů, principů a definic, ze kterých účetnictví obecně vychází. Formálně se navrhuje, aby byl koncepční rámec součástí odůvodnění návrhu nového zákona o účetnictví. Předpokládá se, že nový koncept účetnictví bude obsahovat výjimky pro mikro, malé a případně i střední účetní jednotky s cílem snížit administrativní zátěž těchto jednotek.⁵⁹

Legislativní rada vlády vydala v září 2020 k návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví stanovisko, v němž konstatovala, že nebyly v předloženém návrhu věcného záměru zákona shledány rozpory s právem Evropské unie a že návrh věcného záměru zákona je s právem Evropské unie v obecné rovině slučitelný. Legislativní rada vlády měla k návrhu věcného zákona zásadní připomínky, a sice osm obecných připomínek a dvacet čtyři dalších připomínek k jednotlivým částem návrhu věcného záměru zákona. Hned v první z obecných připomínek bylo konstatováno, že návrh věcného záměru zákona je neúplný, nezabývá se řadou problémů a z návrhu věcného záměru není vždy dostatečně jasné, jak bude nová právní úprava vypadat. Vládě bylo doporučeno návrh věcného záměru zákona o účetnictví schválit, přijmout k němu usnesení vlády a stanovit v něm, že se Ministerstvu financí ukládá vypracovat a do 30. června 2022 předložit vládě návrh zákona o účetnictví, v němž budou zapracovány připomínky obsažené ve stanovisku legislativní rady vlády.⁶⁰

Vláda na svém jednání v říjnu 2020 schválila návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví. Návrh zákona vychází z věcného záměru schváleného vládou dne 5. října 2020 usnesením č. 964, kterým bylo zároveň uloženo vypracovat návrh zákona o účetnictví.

V tiskové zprávě bylo uvedeno: „Návrh přinese moderní a systémovější přístup v účetnictví. Modernizovaný zákon o účetnictví bude reagovat jak na mezinárodní trendy, tak i na razantní rozvoj informačních a komunikačních technologií v oblasti účetnictví. Moderní zákon o účetnictví bude znamenat další zjednodušení a zefektivnění účetnictví. Věcný záměr představuje první krok k předložení nového zákona.“⁶¹

⁵⁹ Viz Úřad vlády ČR. Stanovisko k návrhu věcného záměru zákona o účetnictví. 24. 7. 2020. https://ria.vlada.cz/wp-content/uploads/720_20.pdf

⁶⁰ Viz Legislativní rada vlády. Stanovisko k návrhu věcného záměru zákona o účetnictví, čj. 720/20, 3. 9. 2020.

⁶¹ Viz MF: *Vláda schválila návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví*. 5. 10. 2020. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/vlada-schvalila-navrh-vecneho-zameru-nov-39636>

3.2 Legislativní práce MF na návrhu zákona o účetnictví

Usnesením vlády č. 332/2022 ze dne 27. dubna 2022 byl schválen Plán legislativních prací Ministerstva financí na rok 2022, který obsahoval legislativní úkoly týkající se návrhu nového zákona o účetnictví.⁶²

Tabulka 4: Plán legislativních prací MF na rok 2022

Předkladatel	Název legislativního aktu	Termín stanovený pro implementaci	Stanovený termín předložení vládě	Předpokládaný termín nabytí účinnosti
MF	Návrh nového zákona o účetnictví	Červen 2023	Srpen 2022	1. ledna 2024
MF	Návrh zákona, kterým se mění a ruší některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví	Červen 2023	Srpen 2022	1. ledna 2024

Zdroj: MF. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Plan_2022_PLPV-2022.pdf

3.3 Mezirezortní připomínkové řízení

Ministerstvo financí předložilo 26. října 2022 návrh nového zákona o účetnictví do mezirezortního (vnějšího) připomínkového řízení. Mezirezortní (vnější) připomínkové řízení představovalo možnost připomínkování návrhu zákona v rámci veřejné správy, odbornou veřejností (např. Komora auditorů ČR, vysoké školy apod.) nebo i přímo jednotlivými občany a společnostmi. Šlo tak prakticky o poslední možnost „podílet“ se na přípravě zcela nového zákona o účetnictví. Přestože zákon samotný může v rámci navazujícího legislativního procesu ještě doznat určitých změn, ty klíčové novinky, které přináší, jsou již zřejmé a jejich koncepční změna je spíše nepravděpodobná. Na přípravě nového zákona se totiž mimo jiné dlouhodobě podílí všichni členové Národní účetní rady, tj. KAČR, KDP ČR, Svaz účetních ČR a Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze.⁶³ Návrh znění nového zákona o účetnictví, obecná část důvodové zprávy k novému zákonu o účetnictví a předkládací zpráva jsou k dispozici na stránkách Ministerstva financí ČR.⁶⁴

⁶² Viz MF. Plán legislativních prací MF na rok 2022. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/plan-legislativnich-praci-ministerstva/2022/plan-legislativnich-praci-mf-na-rok-2022-47403>

⁶³ ČÍŽEK, L.: Další zásadní krok na cestě ke zcela novému zákonu o účetnictví. <https://www.roedl.cz/cs/media/newsletter/newsletter/2022-11/dalsi-zasadni-krok-na-ceste-ke-zcela-novemu-zakonu-o-ucetnictvi>

⁶⁴ Viz MF. Mezirezortní připomínkové řízení k návrhu zákona o účetnictví. 26. 10. 2022.

<https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2022/meziresortni-pripominkove-rizeni-k-navrh-49074>

Pro mezirezortní připomínkové řízení k návrhu nového zákona o účetnictví byly v souladu s Plánem legislativních prací vlády na rok 2022 předloženy tyto dokumenty:⁶⁵

- I. Návrh usnesení
- II. Předkládací zpráva
- III. Návrh zákona o účetnictví
- IV. Důvodová zpráva
- V. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)
- VI. Rozdílová tabulka
- VII. Srovnávací tabulky
- VIII. Teze prováděcích právních předpisů

Dokumenty byly vloženy do elektronické knihovny legislativního procesu (eKLEP) Úřadu vlády⁶⁶ a připomínková místa byla informována o možnosti uplatnit připomínky k předloženému materiálu nejpozději do 30 pracovních dnů ode dne vložení materiálu do systému eKLEP. Připomínkové řízení bylo ukončeno 9. prosince 2022. (O výsledcích řádného připomínkového řízení viz více v kapitole 5).

Součástí materiálů předložených k připomínkování však nebyly novelizace souvisejících právních předpisů (např. zákona o auditorech, zákona o daních z příjmů, zákona o DPH a další daňové a civilněprávní předpisy), ani návrh prováděcích právních předpisů (vyhlášek), které Ministerstvo financí ČR předpokládá předložit v rámci samostatných připomínkových řízení během roku 2023.⁶⁷

Navrhovaná účinnost nového zákona o účetnictví je podle důvodové zprávy 1. ledna 2024 (viz bod 3.2). Předpokládalo se, že v době, kdy se bude odevzdávat diplomová práce, bude již návrh zákona schválen. Není tomu tak. Vzhledem ke zpoždění legislativního procesu lze očekávat posunutí účinnosti až na 1. ledna 2025, dokonce možná až na 1. ledna 2026 (více v kapitole 5).

⁶⁵ Viz MF. Obálka. 26.10.2022. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

⁶⁶ Úřad vlády ČR vytvořil veřejně dostupný portál eKLEP (elektronická knihovna legislativního procesu), který souží k výměně dokumentů v rámci připomínkového řízení. Viz též <https://www.vlada.cz/cz/jednani-vlady/odok/uvod-22349/>

⁶⁷ RŮCKEROVÁ, Lenka. *Připomínky KA ČR k návrhu nového zákona o účetnictví*. Časopis Auditor 1/2023. Str. 3. Praha: KA ČR, 2023. ISSN 1210-9096.

4 Obecný rámec návrhu nového zákona o účetnictví

V Závěrečné zprávě z hodnocení dopadů regulace (RIA) k návrhu zákona o účetnictví je uvedeno: „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.

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 konzistence 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.

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 a některé finanční instituce a pojišťovny.

Zákon o účetnictví by měl reflektovat i razantní rozvoj ICT 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.⁶⁸

⁶⁸ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s.3. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

4.1 Struktura návrhu nového zákona o účetnictví

Návrh nového zákona o účetnictví vychází z věcného záměru, který byl schválen vládou dne 5. října 2020. Nový zákon o účetnictví, který s sebou přinese i novou strukturu a obsah prováděcích vyhlášek, má nabýt účinnosti dnem 1. ledna 2024.

Dle předkládací zprávy se návrh zákona oproti stávajícímu zákonu o účetnictví zaměřuje zejména na účetní výkaznictví, tedy především na tvorbu účetní závěrky, nikoli tolik na samostatné vedení účetnictví. Tím se sleduje zejména snížení administrativní zátěže účetních jednotek, kdy je důraz kladen na výsledný účetní výkaz, který má poskytnout relevantní účetní informace vnějším uživatelům.

Struktura návrhu nového zákona o účetnictví je následující (viz Příloha 6):

Část první	Úvodní ustanovení (§ 1 až § 23)
Část druhá	Účetní jednotka a subjekt konsolidace (§ 24 až § 47)
Část třetí	Účetní a konsolidační období (§ 48 až § 54)
Část čtvrtá	Účetní výkaznictví (§ 55 až § 94)
Část pátá	Vykazování finančních a nefinančních informací (§ 95 až § 112)
Část šestá	Statutární výroční zpráva (§ 113)
Část sedmá	Ověřování vykazovaných informací (§ 114 až § 115)
Část osmá	Zpřístupnění vykazovaných informací (§ 116 až § 120)
Část devátá	Vedení účetnictví (§ 121 až § 135)
Část desátá	Použití mezinárodních účetních standardů (§ 136 až § 141)
Část jedenáctá	Hotovostní účetnictví (§ 142 až § 153)
Část dvanáctá	Přestupky (§ 154 až § 164)
Část třináctá	Výkon státní správy na úseku účetnictví (§ 165 až § 166)
Část čtrnáctá	Společná ustanovení (§ 167 až § 168)
Část patnáctá	Přechodná a závěrečná ustanovení (§ 169 až § 171)
Část šestnáctá	Účinnost (§ 172)

Návrh nového zákona o účetnictví přináší řadu změn, z nichž mezi nejdůležitější patří zejména:⁶⁹

⁶⁹ KADLECOVÁ, J: Ministerstvo financí zveřejnilo návrh nového zákona o účetnictví. Delloite. 21. 11. 2022. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/ministerstvo-financi-zverejnilo-navrh-noveho-zakona-o-ucetnictvi/>

- Byl vytvořen koncepční rámec, který dosud v zákoně o účetnictví chyběl. Koncepční rámec mimo jiné definuje prvky účetního výkaznictví (aktiva, dluhy, rezervy, výnosy, náklady apod.) a dále zásady účetního výkaznictví (požadavek na věrné a poctivé zobrazení, zásada trvání účetní jednotky, aktuálnost, bilanční kontinuita apod.).
- Fyzické osoby již nebudou povinně účetními jednotkami, ale budou vést účetnictví pouze na dobrovolné bázi. Pobočky zahraničních právnických osob z EU již nebudou účetní jednotkou, povinnost byla zúžena na pobočky z nečlenských zemí EU, pokud jsou daňovým rezidentem v ČR.
- Rozšíří se okruh účetních jednotek, které budou používat mezinárodní standardy účetního výkaznictví přijaté Evropskou unií (IFRS).
- Změní se definice čistého obrátu ovlivňující kategorizaci účetních jednotek ve smyslu zúžení na výnosy z prodeje výrobků a zboží, resp. z poskytování služeb.
- V oblasti oceňování se předpokládá například zavedení diskontování na současnou hodnotu a další přiblížení k tomu, co je známo z mezinárodních účetních rámců.
- Zákon zavádí pojem „účetní zprávy“, který bude zahrnovat kromě zprávy vedení, zprávy o platbách správním entitám také zprávu o daních z příjmů.
- Bude možné vést účetnictví v jiné než české měně – zavádí se institut tzv. funkční měny.
- Konsolidace bude povinná jen pro velké skupiny účetních jednotek.
- Významných změn dozná také oblast přestupků a pokut za přestupky.⁷⁰

Spolu s novým zákonem o účetnictví se pracuje také na prováděcích vyhláškách (ke kterým byla předložena teze předpokládaných úprav) a návrhu zákona, kterým se mění a ruší některé zákony v souvislosti s přijetím nového zákona o účetnictví. Významné bude rovněž navázání daňových předpisů na novou účetní legislativu.

Vzhledem k tomu, že návrh zákona teprve míří do meziresortního připomínkového řízení a jeho znění se ještě může významně změnit, lze podrobně informovat o všech novinkách, které zákon přinese, až po schválení návrhu zákona vládou.

⁷⁰ KADLECOVÁ, J: Ministerstvo financí zveřejnilo návrh nového zákona o účetnictví. Deloitte. 21. 11. 2022. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/ministerstvo-financi-zverejnilo-navrh-noveho-zakona-o-ucetnictvi/>

4.2 Očekávané změny v účetní legislativě

V následujícím textu budou zmíněny jen vybrané očekávané změny, nejedná se o jejich úplný výčet.

4.2.1 Soustava právních předpisů

Podle tezí prováděcích vyhlášek k návrhu zákona o účetnictví⁷¹ vychází navrhovaná úprava účetní legislativy ze skutečnosti, že navrhovaný zákon o účetnictví ve vazbě na koncepční východiska upravuje základní práva a povinnosti účetních jednotek, obecné požadavky na účetnictví jako takové (např. průkaznost, archivace, apod.) a sankční opatření.

Způsob vykazování a popis některých účetních metod se navrhuje upravit na úrovni vyhlášek, a to na základě zmocnění daného zákonem o účetnictví. Účetní metoda je nově definována v § 21 odst. 1 navrhovaného zákona o účetnictví jako pravidlo, které stanoví postup vedoucí k zobrazení dopadu účetního případu na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné změny finanční situace v účetní závěrce nebo které účetní jednotka za tímto účelem použila. Navrhovaný zákon o účetnictví obecně stanoví v § 21 hierarchii použití a volby účetní metody následujícím způsobem:

- je-li daný účetní případ již upraven účetní metodou podle účetních předpisů, použije se tato metoda,
- není-li účetní případ upraven účetními předpisy, použije se metoda stanovená pro účetní případ vykazující srovnatelné znaky, která povede k věrnému a poctivému zobrazení tohoto účetního případu v účetnictví účetní jednotky,
- účetní jednotka si zvolí svoji vlastní účetní metodu, jde-li o účetní případ stávající účetní metodou neupravený a nepodobající se žádnému jinému účetnímu případu. Vlastní účetní metoda by měla dodržovat obecné koncepční prvky (cíl, definice, zásady) dané zákonem o účetnictví, přičemž účetní jednotka může využít účetní metodu již existující v jiném účetním rámci (např. IFRS), pokud tato metoda povede k věrnému a poctivému zobrazení tohoto účetního případu v účetnictví účetní jednotky.

⁷¹ Viz Ministerstvo financí, 2022. *Teze prováděcích právních předpisů*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 19. 3. 2023], s. 1–2. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

Na základě analýzy stávajícího stavu se navrhuje vytvoření nového uspořádání účetních předpisů, které bude lépe reagovat na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví. Zároveň je nezbytné, aby nové uspořádání lépe odráželo reálné potřeby dotčených jednotek a tím i snížení administrativní zátěže. Navrhuje se proto sloučení stávající vyhlášky pro podnikatelské účetní jednotky a vyhlášky pro neziskové účetní jednotky do jedné vyhlášky.

Navrhovaný zákon o účetnictví dále předpokládá povinné použití mezinárodních účetních standardů pro banky a jiné finanční instituce a pojišťovny. Tento návrh vyústí do zrušení vyhlášek pro banky a jiné finanční instituce a pojišťovny. Ty účetní jednotky, které postupovaly podle těchto vyhlášek a nebudou používat mezinárodní účetní standardy, budou nově zařazeny pod jednotnou vyhlášku pro podnikatelské a neziskové účetní jednotky. Jedná se o Českou národní banku a Českou kancelář pojistitelů.

Pro veřejný sektor se navrhuje zachovat stávající prováděcí vyhlášky, tzn.:

- vyhlášku 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,
- vyhlášku č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhlášku č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhlášku č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů, a
- vyhlášku č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů,

Nově ve veřejném sektoru bude vydána vyhláška upravující organizační zajištění a způsob převedení práv a povinností spojených s vedením účetnictví veřejnoprávní smlouvou.

V soukromém sektoru bude zachována 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, která bude pouze novelizována.

Dále bude zrušena vyhláška upravující jednoduché účetnictví a nahrazena novou vyhláškou s tím, že pojem „jednoduché účetnictví“ se mění na „hotovostní účetnictví“.

České účetní standardy pro podnikatelské a neziskové účetní jednotky by měly mít metodický charakter a být podpůrným nástrojem pro dosažení věrného a poctivého obrazu. Vzhledem ke skutečnosti, že standardy nejsou právním předpisem, nebudou pro účetní jednotky (s výjimkou účetních jednotek veřejného sektoru) závazné.

V souvislosti s účetní legislativou v oblasti obchodních společností je Česká republika vázána právem Evropské unie. Vzhledem k tomu, že směrnice EU upravují především oblast vykazování, tj. uspořádání účetní závěrky, obsahové vymezení některých položek účetních výkazů, obsahové vymezení přílohy a některé účetní metody, budou muset být tyto požadavky upraveny především ve vyhlášce.

Účetnictví neziskových účetních jednotek, jakož i hotovostní účetnictví, není na úrovni EU regulováno. Právo EU rovněž neupravuje ani oblast účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru. Aktuálně je však značnou neznámou budoucí vývoj projektu evropských účetních standardů (EPSAS). Dosavadní výstupy Evropské komise naznačují, že místo implementace těchto evropských standardů by bylo umožněno členskému státu implementovat mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) (viz kapitola 1.2.1.5).⁷² Srovnání stávající a navrhované úpravy předpisů je shrnuto v tabulce 5.

Tabulka 5: Srovnání stávající a navrhované úpravy právních předpisů v oblasti účetnictví

Stávající úprava		Navrhovaná úprava	
Zákon o účetnictví	č. 563/2001	Zákon o účetnictví	soukromý i veřejný sektor
Prováděcí předpisy		Prováděcí předpisy	
Vyhláška pro podnikatelské subjekty	č. 500/2002	Vyhláška pro podnikatelské a neziskové účetní jednotky	soukromý sektor
Vyhláška pro banky a jiné finanční instituce	č. 501/2002		
Vyhláška pro pojišťovny	č. 502/2002		
Vyhláška pro nepodnikatelské subjekty	č. 504/2002		
Vyhláška pro zdravotní pojišťovny	č. 503/2002		
Vyhláška upravující jednoduché účetnictví	č. 325/2015	Vyhláška pro hotovostní účetnictví	
Vyhláška pro některé vybrané účetní jednotky	č. 410/2009	Vyhláška pro některé vybrané účetní jednotky	veřejný sektor
Inventarizační vyhláška	č. 270/2010	Inventarizační vyhláška	

⁷² Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 133–134.

Technická vyhláška	č. 383/2009	Technická vyhláška	
Konsolidační vyhláška státu	č. 312/2014	Konsolidační vyhláška státu	
Vyhláška o požadavcích na schvalování účetních závěrek	č. 220/2013	Vyhláška o požadavcích na schvalování účetních závěrek	
		Vyhláška o požadavcích na převedení práv a povinností v účetnictví veřejnoprávní smlouvou	
České účetní standardy		České účetní standardy	
- pro podnikatele	č. 001 - 023	- pro podnikatelské účetní jednotky (právně nezávazné)	soukromý sektor
- pro banky a finanční instituce	č. 101 - 115		
- pro pojišťovny	č. 201 - 223		
- pro zdravotní pojišťovny	č. 301 - 314	- pro neziskové účetní jednotky (právně závazné)	veřejný sektor
- pro nevýdělečné organizace	č. 401 - 414		
- pro vybrané účetní jednotky	č. 701 - 710		

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.2 Účetní postupy, vykazování a zveřejňování informací

Stávající právní úprava v oblasti účetnictví klade důraz především na proces zachycování účetních případů na účtech. To se odráží především v podobě prováděcích právních předpisů a příslušných standardů, které v mnoha případech řeší postupy účtování.

Oproti dosavadní právní úpravě v zákoně o účetnictví 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. V návrhu nové právní úpravy se za nejdůležitější část účetnictví považuje účetní výkaznictví.

Zdůraznění účetního výkaznictví se v zákoně projevuje např. vymezením jeho cíle a zásad či strukturou zákona, kdy je nejprve upraveno účetní výkaznictví, jeho ověřování a zveřejňování a až následně samotné vedení účetnictví.⁷³ Dále též ve skutečnosti, že účetní předpisy budou především normovat výsledný stav a ponechají na účetní jednotce postup, kterým daného docílí (účetní metody budou obecně spíše doporučením na úrovni metodiky, než normou stanovenou v prováděcích předpisech, to však neplatí v případě účetních jednotek veřejného sektoru, které mají účetní metody normovány prováděcími předpisy).⁷⁴ Dále se dané projeví i v oblasti správního trestání, ve kterém bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví, než nesprávné vedení účetnictví.⁷⁵

⁷³ Srov. předmět účetnictví v § 2 zákona o účetnictví a předmět úpravy v § 1 návrhu zákona o účetnictví.

⁷⁴ Srov. účetní metody v § 21 návrhu zákona o účetnictví.

⁷⁵ Srov. přestupky v § 154 až § 164 návrhu zákona o účetnictví.

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.⁷⁶ Z důvodu dlouhodobého problému s neplněním povinnosti zveřejnit účetní závěrku (popřípadě též výroční zprávu a zprávu auditora) ve veřejném rejstříku založením do sbírky listin více než 50 % společností byla v roce 2021 do stávajícího zákona přidána možnost pro účetní jednotky, které jsou obchodními korporacemi a nepodléhají dohledu České národní banky, zveřejnit účetní závěrku ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně, jemuž v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, byla účetní závěrka poskytnuta společně s daňovým tvrzením.^{77,78} Žádost o předání účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku je koncipována jako příloha k formuláři daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob a má závaznou podobu dostupnou v databázi tiskopisů na webu finanční správy.^{79,80}

Navrhovaná právní úprava zachovává povinnost zveřejnit zejména účetní závěrku (popřípadě též další dokumenty) ve veřejném rejstříku,⁸¹ nicméně ve vztahu k této povinnosti došlo ke změně konstrukce. Vzhledem k naplnění cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytování účetních informací vnějším uživatelům, je tato povinnost vnímána jako klíčová. Z tohoto důvodu nový zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám a mateřským entitám „novou“ povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací ve lhůtě 12 měsíců od posledního dne účetního období.⁸² Obecně povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací obsahuje dílčí povinnosti, a sice sestavit účetní závěrku, vyhotovit účetní zprávy, zajistit povinný audit, zveřejnit řádnou statutární výroční zprávu a uveřejnit zprávu o daních z příjmů.⁸³ Takto konstruovaná obecná povinnost pak umožňuje účetní jednotce, která některou z dílčích povinností nesplnila, uložit sankci za obecný přestupek nezveřejnění vykazovaných informací.^{84,85}

⁷⁶ Srovnej způsoby zveřejňování v § 21a stávajícího zákona o účetnictví

⁷⁷ Srovnej zvláštní způsoby zveřejňování v § 21b odst. 2 a násl. zákona o účetnictví

⁷⁸ Srovnej § 1 odst. 4 a § 135 (daňové tvrzení) a § 70 (podání) v zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁹ Viz MF. Žádost o předání účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku. Tiskopis 25 5404/I MFin 5404/I – vzor č. 1. https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-I_1.pdf?202303281446

⁸⁰ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s.120

⁸¹ Srovnej § 116 a násl. návrhu nového zákona o účetnictví

⁸² Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s.120

⁸³ Srovnej § 116 odst. 2 návrhu nového zákona o účetnictví

⁸⁴ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 121.

⁸⁵ Srovnej přestupek nezveřejnění vykazovaných informací v § 154 návrhu nového zákona o účetnictví

S ohledem na větší terminologickou přehlednost používá návrh nového zákona o účetnictví pojem „zpřístupnit“⁸⁶ jako obecný pojem zahrnující „zveřejnění“ a „uverejnění“. Zveřejněním se rozumí zpřístupnění ve veřejném rejstříku. Uverejněním se poté rozumí zpřístupnění širší veřejnosti jiným způsobem, nejčastěji způsobem umožňujícím dálkový přístup, tj. na internetových stránkách účetní jednotky.^{87,88}

Navrhovaný zákon však nepřebírá ustanovení § 21b zákona o účetnictví, kde se upravuje zveřejňování prostřednictvím České národní banky. Povinnost zveřejnit statutární výroční zprávu ve veřejném rejstříku tak nebude možné splnit předáním statutární výroční zprávy České národní bance jako doposud, byť by se jednalo o účetní jednotku, která podléhá dohledu České národní banky. Česká národní banka tak bude veškeré informace relevantní pro výkon dohledu získávat z veřejného rejstříku, v němž je účetní jednotka zapsána.⁸⁹

4.2.3 Rozsah vedení účetnictví a kategorizace účetních jednotek

Současný zákon o účetnictví klade primárně důraz na řádné vedení účetnictví. daného vyplývá, že většina ustanovení současného zákona upravuje problematiku vedení účetnictví, kdy klíčovou normou je povinnost účetní jednotky vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů a dále to, že jsou povinny vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručující trvalost účetních záznamů. Naplnění těchto zásad zajišťuje konzistenci účetnictví jako systému, který je schopen poskytnout věrný a poctivý obraz. Ustanovení současného zákona pak tyto povinnosti konkretizují.^{90,91}

Návrh nového zákona o účetnictví vychází z pojetí vedení účetnictví jako specifického a originálního procesu zobrazování určitých dějů a jejich důsledků pro účetní jednotku a její další vývoj a jako prostředku zabezpečující řádné a spolehlivé podklady pro účetní výkaznictví, který probíhá uvnitř účetní jednotky. Cílem navrhované úpravy je reflektovat

⁸⁶ Srov. „zpřístupnit“ v § 113 odst. 5, § 120 odst. 1 a § 151 v návrhu nového zákona o účetnictví.

⁸⁷ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 121.

⁸⁸ Srov. § 117 návrhu nového zákona o účetnictví

⁸⁹ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 121.

⁹⁰ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 121.

⁹¹ Srov. rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy v § 9 až § 17 zákona o účetnictví.

toto chápání vedení účetnictví ve vazbě na účetní výkaznictví a reflektovat i aktuální potřeby účetní praxe. Úprava vedení účetnictví se rozpadá na tři oblasti, a to:⁹²

- vymezení vedení účetnictví (jakožto systematického procesu tvorby účetních informací) a požadavku na jeho vedení ověřitelným způsobem,⁹³
- vymezení účetního systému,⁹⁴
- vymezení nových pojmů účetní dokumentace a účetní dokument, včetně jejich základních náležitostí (nahrazení dosavadních účetních záznamů).⁹⁵

Účetní jednotky lze podle stávajícího zákona o účetnictví dělit dvěma způsoby – podle druhu účetní jednotky a podle kategorie účetní jednotky. Z hlediska druhu lze účetní jednotky dělit na podnikatelské a nepodnikatelské účetní jednotky, vybrané účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu. Stávající zákon o účetnictví však výslovně definuje pouze subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky, ostatní dělení tak spíše implicitně vyplývá z textu zákona.⁹⁶

Kategorie účetních jednotek a skupin účetních jednotek ve stávajícím zákoně o účetnictví vychází z kritérií podle směrnice 2013/34/EU. Celkem jsou rozlišovány čtyři kategorie účetních jednotek - mikro, malé, střední a velké účetní jednotky, přičemž určení kategorie je dáno na základě tří kritérií, kterými jsou bilanční suma, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců, neboť tato kritéria zpravidla objektivně vypovídají o velikosti účetní jednotky. Tato kritéria se vždy posuzují ve vztahu k účetnímu období.^{97,98}

Nový zákon o účetnictví v zásadě zachovává třídění účetních jednotek podle druhů a kategorií ve smyslu stávajícího zákona o účetnictví, nicméně pro účely právní jistoty a systematiky výslovně uvádí a pojmenovává všechny druhy účetních jednotek.⁹⁹ Základním druhem účetní jednotky je podnikatelská účetní jednotka, která představuje „sběrnou kategorii“, dále se účetní jednotky dělí na účetní jednotky veřejného sektoru a neziskové účetní jednotky. Množina účetních jednotek klasifikovaných jako subjekt

⁹² Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s.123.

⁹³ Srov. § 121 návrhu nového zákona o účetnictví.

⁹⁴ Srov. § 121 návrhu nového zákona o účetnictví.

⁹⁵ Srov. § 122 návrhu nového zákona o účetnictví.

⁹⁶ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 97

⁹⁷ Srov. § 1b zákona o účetnictví.

⁹⁸ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 97

⁹⁹ Srov. § 24 až § 26 návrhu nového zákona o účetnictví

veřejného zájmu nepředstavuje samostatný druh účetní jednotky, nýbrž zvláštní kategorii.¹⁰⁰

Vymezení subjektu veřejného zájmu v současném zákoně o účetnictví vyplývá ze směrnice 2013/34/EU. Podle stávající právní úpravy je subjektem veřejného zájmu:¹⁰¹

- účetní jednotka, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- banka nebo spořitelní a úvěrní družstvo,
- pojišťovna nebo zajišťovna
- penzijní společnost a
- zdravotní pojišťovna.

Nový zákon o účetnictví v zásadě převzal dosavadní vymezení subjektů veřejného zájmu s určitými modifikacemi. Nejvýznamnější změnu představuje rozšíření množiny subjektů veřejného zájmu o investiční fondy a podfondy investičního fondu, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.^{102,103}

Za subjekty veřejného zájmu nebudou ale oproti stávající právní úpravě považovány penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření¹⁰⁴ a zdravotní pojišťovny. Podle navrhované právní úpravy zdravotní pojišťovny nepatří ani mezi účetní jednotky veřejného sektoru. Současně se však stanoví, že zdravotní pojišťovny se považují za velké účetní jednotky.¹⁰⁵ Tím se adekvátně zohlední specifický charakter zdravotních pojišťoven jakožto subjektů *sui generis*, které nejsou ani poskytovateli veřejné služby, ani orgánem státní správy či územní samosprávy.¹⁰⁶

Snahou nové právní úpravy je, aby pro jednotlivé skupiny účetních jednotek byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví optimalizovány a zjednodušeny.

¹⁰⁰ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 97

¹⁰¹ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 98

¹⁰² Srov. § 34 odst. 5 a odst. 6 návrhu nového zákona o účetnictví

¹⁰³ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 98

¹⁰⁴ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 99

¹⁰⁵ Srov. § 34 odst. 5 návrhu nového zákona o účetnictví

¹⁰⁶ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 99

4.2.3.1 Vedení účetnictví u fyzických osob

Stávající znění zákona o účetnictví definuje účetní jednotku taxativním výčtem.¹⁰⁷ 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 jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku.¹⁰⁸

Oproti stávajícímu zákonu o účetnictví nejsou v rozsahu působnosti návrhu 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.¹⁰⁹

Navrženy jsou dvě varianty:¹¹⁰

- 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.
- Zúžení okruhu účetních jednotek (dobrovolné vedení účetnictví v případě fyzických osob – podnikatelů)
 - Fyzické osoby by nově nebyly povinny účtovat, ale i nadále by pro ně existovala možnost účetnictví vést – tj. rozhodnout se, že se fyzická osoba účetní jednotkou stane.¹¹¹

4.2.3.2 Vedení účetnictví u nestátních neziskových organizací

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. Podle současné právní úpravy vedou účetnictví různými způsoby:¹¹²

¹⁰⁷ Srovnej § 1 odst. 2 zákona o účetnictví

¹⁰⁸ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 32.

¹⁰⁹ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 32–33.

¹¹⁰ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 33.

¹¹¹ Srovnej § 24 odst. 3 návrhu nového zákona o účetnictví

¹¹² Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 36.

- podvojný účetnictví (§ 2 odst. 1 stávajícího zákona o účetnictví)
- jednoduchý účetnictví (§ 1f a § 2 odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví)

Navrženy jsou dvě varianty:¹¹³

- Zachování stávajícího stavu, tj. vedení podvojnýho podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. nebo jednoduchýho účetnictví, pokud splňuje podmínky stanovené v § 1f pro některé účetní jednotky:
 - není plátcem daně z přidané hodnoty,
 - celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 mil. Kč,
 - hodnota majetku nepřesáhne 3 mil. Kč a
 - 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.

Současná povinnost vedení účetnictví (podvojnýho i jednoduchýho) se dotýká cca 200 tisíc nestátních neziskových organizací.

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 obrátu 25 mil. Kč za předchozí kalendářní rok, nebo vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí.¹¹⁴

- Zúžení okruhu účetních jednotek (dobrovolné vedení účetnictví v případě některých nestátních neziskových organizací o některé „nevýznamné účetní jednotky“).¹¹⁵

¹¹³ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 37.

¹¹⁴ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 37.

¹¹⁵ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 37–38.

Nově by tak existovaly tři kategorie neziskových účetních jednotek:

- vedoucích plné podvojně účetnictví,
- vedoucích hotovostní účetnictví¹¹⁶ – ohraničené limitem,
- 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 tuto situaci pamatuje § 119 občanského zákoníku,¹¹⁷ podle kterého právnické osoby vedou spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech, i když nejsou účetní jednotkou.

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 vést výhradně dobrovolné účetnictví by se týkala těch poplatníků, kteří již dnes podléhají speciálnímu zjednodušenému režimu, tj. malých nestátních neziskových subjektů,¹¹⁸ kterým je umožněno vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.¹¹⁹

4.2.3.3 Zrušení možnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Současné vedení účetnictví upravuje tzv. účetnictví vedené ve zjednodušeném rozsahu.¹²⁰ To je určitým nesystematickým opatřením.

Podle stávající právní úpravy jsou dotčené subjekty:¹²¹

- příspěvkové organizace,
- 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 prospěšnou společnost, nadační fond, ústav, společenství vlastníků jednotek, bytové družstvo nebo sociální družstvo).

¹¹⁶ Srovnej § 142 až § 152 návrhu nového zákona o účetnictví

¹¹⁷ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁸ Srovnej § 31 odst. 3 návrhu nového zákona o účetnictví

¹¹⁹ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 38.

¹²⁰ Srovnej § 9 odst. 3 zákona o účetnictví

¹²¹ Srovnej § 9 odst. 4 zákona o účetnictví

Návrh zákona neupravuje možnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, čímž se opouští (ruší) koncept účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Účetní jednotky (výše uvedené dotčené subjekty) podle navrhovaného zákona tedy povedou podvojně (akruální) nebo hotovostní účetnictví.¹²²

4.2.3.4 Rozšíření možnosti použití IFRS

Úprava použití mezinárodních účetních standardů (IFRS) v zákoně o účetnictví vychází z nařízení č. 1606/2002 (viz kapitolu 1.2.3).¹²³ Nařízení č. 1606/2002 stanoví povinnost mateřské entitě, 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.¹²⁴

Stávající zákon o účetnictví umožňuje použít IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky mateřskými entitami, jejichž investiční cenné papíry nejsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.^{125,126}

Účetní jednotky, které jsou obchodní společností a jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu EU, použijí IFRS pro sestavení účetní závěrky.^{127,128}

V případě, že mateřská entita předpokládá, že bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, může pro sestavení účetní závěrky také použít IFRS.^{129,130}

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.^{131,132}

Návrh nového zákona o účetnictví v případě individuální účetní závěrky počítá s rozšířením povinného použití IFRS v případě bank a jiných finančních institucí

¹²² Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 42.

¹²³ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 12.

¹²⁴ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 12.

¹²⁵ Srovnej § 19a zákona o účetnictví.

¹²⁶ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 12.

¹²⁷ Srovnej § 23a zákona o účetnictví.

¹²⁸ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 12.

¹²⁹ Srovnej § 22 odst. 3 písm. a) a písm. b) zákona o účetnictví.

¹³⁰ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 12.

¹³¹ Srovnej § 19a odst. 5 a odst. 6 zákona o účetnictví.

¹³² Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 12.

a pojišťoven. Povinnost použít IFRS pro sestavení individuální účetní závěrky je stanovena pro:^{133,134}

- obchodní korporace, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- banky,
- tuzemské pojišťovny, tuzemské zajišťovny nebo instituce, jejichž činnost je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,
- spořitelni a úvěrní družstva,
- platební instituce nebo instituce elektronických peněz,
- penzijní společnosti,
- fondy obhospodařované penzijní společnostmi,
- investiční fondy, podfondy investičního fondu,
- investiční společnosti,
- obchodníky s cennými papíry,
- investiční holdingové společnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky,
- smíšené holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- finanční holdingové osoby podle zákona upravujícího banky, nebo
- zahraniční obdoby některé výše uvedené účetní jednotky.

Dobrovolné použití IFRS v případě individuální účetní závěrky je oproti stávající úpravě rozšířeno o daňový subjekt, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad a který není výše uvedenou účetní jednotkou.^{135,136}

Navrhovaná právní úprava v případě konsolidované účetní závěrky stávající stav rozšiřuje a stanoví okruh povinných subjektů. To znamená, že mateřská entita, která má povinnost sestavit individuální účetní závěrku v souladu s IFRS, povinně sestaví i konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS.

¹³³ Srovnej § 137 odst. 1 návrhu zákona o účetnictví.

¹³⁴ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 13–14.

¹³⁵ Srovnej § 137 odst. 2 návrhu zákona o účetnictví.

¹³⁶ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 14.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS, pokud je mateřská entita emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu vyplývá z přímo použitelného právního předpisu EU (nařízení č. 1606/2002), a proto není novým zákonem upravena.

I nadále zůstává zachována možnost pro ostatní mateřské entity použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS.¹³⁷

4.2.4 Funkční měna

Účetnictví se vede v peněžních jednotkách. Stávající zákon o účetnictví připouští možnost vedení účetnictví pouze v peněžních jednotkách české měny.¹³⁸ Vzhledem ke stále většímu propojení se zahraničním, a to jak přímo obchodováním se zahraničními partnery, tak i formou různých podnikových kombinací, se nabízí umožnit účetním jednotkám používat pro vedení a vykazování i jinou než českou měnu, tzv. funkční měna. Doposud měly účetní jednotky povinnost veškeré transakce uskutečňované v cizí měně přepočítávat na českou měnu,¹³⁹ tím účetní jednotce vznikaly kurzové rozdíly a hůře tak řídily své měnové riziko a cizoměnové peněžní toky.

Navrhuje se umožnit účetním jednotkám, s výjimkou účetních jednotek veřejného sektoru, pro vedení účetnictví v peněžních jednotkách i jinou než českou měnu, tzv. funkční měnu, a to při splnění zákonem stanovených podmínek. Cílem této změny je umožnit účetním jednotkám, jejichž převažující část transakcí se uskutečňuje v cizí měně, použít tuto převažující cizí měnu jako měnu výchozí, a tím lépe řídit měnové riziko a peněžní toky.¹⁴⁰

4.2.5 Audit

Podle současných podmínek § 20 zákona o účetnictví mají povinnost mít auditorem¹⁴¹ ověřenou řádnou a mimořádnou účetní závěrku všechny velké a střední účetní jednotky. Malé účetní jednotky, které jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, podléhají povinnému auditu,

¹³⁷ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 14.

¹³⁸ Srovnej § 4 odst. 12 zákona o účetnictví

¹³⁹ Srovnej § 24 odst. 6 zákona o účetnictví

¹⁴⁰ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 23–24.

¹⁴¹ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů

pokud překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z těchto hodnot: aktiva 40 mil. Kč, obrat 80 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50. Ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, podléhají povinnému auditu, pokud překročily nebo již dosáhly alespoň dvě uvedené hodnoty.¹⁴²

Počet kapitálových a osobních společností, které dle stanovených podmínek podléhají povinnosti auditu, je podle Českého statistického úřadu kolem dvaceti tisíc. Malé povinně auditované společnosti představují téměř 40 % z nich.

V návaznosti na projevující se vysokou míru inflace a v souvislosti se snahou o snižování administrativní zátěže podnikatelů se navrhuje úprava hranic pro povinný audit u malých účetních jednotek.

Cílem tohoto opatření je snížit zátěž malým účetním jednotkám, které podléhají povinnému auditu úpravou limitů pro povinný audit a zároveň zachovat vyváženou míru mezi náklady na povinný audit a přidanou hodnotou, kterou s sebou ověření účetní závěrky přináší.

Navrhují se čtyři možnosti:^{143,144}

- Zachování současného stavu
- Zohlednění inflace u limitů pro povinný audit od doby jejich účinnosti (hodnota aktiv celkem 40 mil. Kč se navrhuje zvýšit na 65 mil. Kč a roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč se navrhuje zvýšit na 130 mil. Kč)¹⁴⁵
- Osvobození malých účetních jednotek od povinného auditu
- Audit u malých účetních jednotek nahradit prověrkami

4.2.6 Přestupky

Úprava přestupků¹⁴⁶ podle zákona o účetnictví představuje *lex specialis* k úpravě přestupkového práva obsažené v přestupkovém zákoně.¹⁴⁷ Stávající zákon o účetnictví

¹⁴² K tomu srov. kategorie účetních jednotek a kategorie skupin účetních jednotek v § 1b a § 1c zákona o účetnictví

¹⁴³ Srovnej § 114 až § 115 návrhu nového zákona o účetnictví

¹⁴⁴ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 27–28.

¹⁴⁵ Viz MF. Důvodová zpráva. 26. 10. 2022. s. 296

¹⁴⁶ Přestupek je v § 5 přestupkového zákona definován jako společensky škodlivý protiprávní čin, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin.

¹⁴⁷ Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (přestupkový zákon).

proto obsahuje jen dílčí úpravu vybraných institutů,¹⁴⁸ které se od obecné úpravy odchyľují a v případech neupravených zákonem o účetnictví se subsidiárně použijí ustanovení přestupkového zákona.¹⁴⁹

Ze subsidiarity přestupkového zákona 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:¹⁵⁰

- porušení právní povinnosti uložené osobě,¹⁵¹
- porušení povinnosti jednáním fyzické osoby, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě nebo podnikající fyzické osobě,¹⁵²
- 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.¹⁵³

Této odpovědnosti se může účetní jednotka zprostit splněním zákonných podmínek uvedených v § 21 a § 23 přestupkového zákona. Odpovědnost právnických a podnikajících fyzických osob za účetní přestupek je tedy postavena na prosté objektivní odpovědnosti s možností liberace a pro její vznik není rozhodné, zda byla v daném případě zjištěna konkrétní fyzická osoba, jejíž jednání je právnické osobě nebo podnikající fyzické osobě přičitatelné.¹⁵⁴

Objektem, tedy zájmem chráněným těmito účetními přestupky, je naplňování cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytování účetních informací vnějšmu uživateli nezbytných zejména pro jejich rozhodování. Smyslem navrhované úpravy účetních přestupků¹⁵⁵ je zajistit, aby vnějším uživatelům byly dávány k dispozici kvalitní účetní informace, které pravdivě a úplně vypovídají o finanční situaci a jejich změnách. Primárním předmětem ochrany v oblasti účetních přestupků je, v souladu s celkovou koncepcí nového zákona o účetnictví, informační hodnota účetního výkaznictví, která je klíčová pro informované ekonomické rozhodování vnějších uživatelů, pro případné posuzování hospodaření s veřejnými prostředky a pro správné zjištění a stanovení daně.¹⁵⁶

¹⁴⁸ Srovnej přestupky v § 37 až § 37ab zákona o účetnictví.

¹⁴⁹ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 128,

¹⁵⁰ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 128.

¹⁵¹ Srovnej § 6 přestupkového zákona.

¹⁵² Srovnej § 22 přestupkového zákona.

¹⁵³ Srovnej § 20 přestupkového zákona.

¹⁵⁴ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 128.

¹⁵⁵ Srovnej § 154 až § 164 návrhu nového zákona o účetnictví.

¹⁵⁶ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s.128–129.

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 pachatelem účetního přestupku podle návrhu nového zákona o účetnictví. Toto pojetí vyhovuje minimálnímu požadavku odpovědnosti za sestavování a zveřejňování účetních závěrek podle čl. 33 směrnice 2013/34/EU, která ponechává stanovení vhodných pravidel i rozsahu odpovědnosti na vnitrostátním právu členských států tak, aby byla vždy zajištěna odpovědnost vybraných subjektů přinejmenším vůči účetní jednotce. V souladu s touto směrnicí mohou mít členové správních, řídicích i dozorčích orgánů právnických osob povinnost nahradit škodu způsobenou porušením svých povinností, zejména na základě obecné úpravy odpovědnosti za porušení povinnosti péče řádného hospodáře,¹⁵⁷ přičemž může dojít i k jejich zákonnému ručení za dluhy právnické osoby.¹⁵⁸ V případech zaměstnanců připadá v úvahu obecná odpovědnost nahradit škodu podle zákoníku práce.^{159,160}

Z hlediska subjektivní stránky, tj. zavinění, navrhovaná právní úprava vychází ze subsidiarity přestupkového zákona. V oblasti účetních přestupků se tak z hlediska zavinění má prosadit rozdílné pojetí odpovědnosti za přestupek fyzické osoby, podnikající fyzické osoby a osoby právnické. V případě účetní jednotky, která je z povahy věci vždy podnikající fyzickou osobou či právnickou osobou, se proto odpovědnost za účetní přestupek posuzuje bez ohledu na zavinění. Za splnění předpokladů stanovených v zákoně o přestupcích je však možné, aby se tato účetní jednotka odpovědnosti za účetní přestupek zprostila.^{161,162}

Objektivní stránka účetních přestupků je vymezena vždy v jednotlivých ustanoveních návrhu nového zákona o účetnictví. V novém zákoně o účetnictví je v souladu s koncepcí základní povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací¹⁶³ upuštěno od výčtu

¹⁵⁷ Podle § 2910 a § 2913 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve spojení s § 159 občanského zákoníku.

¹⁵⁸ Srovnej § 159 odst. 3 občanského zákoníku.

¹⁵⁹ Srovnej § 250 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

¹⁶⁰ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 129.

¹⁶¹ Srovnej zproštění odpovědnosti v § 21 a v § 23 přestupkového zákona.

¹⁶² Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 129.

¹⁶³ Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací je upravena v § 116 návrhu nového zákona o účetnictví.

zvláštních skutkových podstat pro každou samostatně upravenou povinnost podle stávajícího zákona o účetnictví.^{164,165}

Základní sankcí za účetní přestupky podle dosavadního zákona je pokuta, jejíž horní hranice je vymezena dvojím způsobem - pro některé skutkové podstaty je určena procentem z celkové hodnoty aktiv účetní jednotky nebo celkové hodnoty konsolidovaných aktiv konsolidující účetní jednotky, pro některé skutkové podstaty je určena pevnou částkou.¹⁶⁶ Namísto pokuty lze, v souladu se subsidiární právní úpravou v zákoně o přestupcích, rovněž uložit napomenutí.^{167,168}

Promlčecí doba účetních přestupků se v současné době subsidiárně řídí úpravou promlčecí doby v zákoně o přestupcích. V kombinaci se způsobem, kterým je určena horní hranice pokuty za účetní přestupky, tj. nikoliv pevnou částkou, činí promlčecí doba 1 rok, nejdéle však 3 roky od spáchání přestupku.¹⁶⁹ Takto stanovená délka promlčecí doby se však ukázala jako nedostatečná pro efektivní zjišťování a sankcionování účetních přestupků příslušnými správními orgány, tím spíše, je-li dnem spáchání účetního přestupku první den následujícího účetního období (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, sp. zn. 2 Afs 10/2018-45), což fakticky znamená, že správní orgán by se o existenci účetní závěrky dozvídal z daňového přiznání účetních jednotek až čtvrt či půl roku po rozběhnutí promlčecí doby. Na krátkou promlčecí dobu účetních přestupků bylo upozorněno například v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, sp. zn. 10 Afs 72/2020-76).¹⁷⁰

S ohledem na nedostatečnou délku promlčecí doby dle dosavadního zákona o účetnictví, která subsidiárně vyplývá ze zákona o přestupcích, upravuje nový zákon o účetnictví také zvláštní délku promlčecí doby pro účetní přestupky v délce 4 roky, nejdéle však 10 let od spáchání přestupku.¹⁷¹ Takto stanovená promlčecí doba by měla poskytovat dostatečný

¹⁶⁴ Srovnej taxativní výčty v § 37 a § 37a zákona o účetnictví.

¹⁶⁵ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 128–129.

¹⁶⁶ Srovnej § 37a odst. 4 zákona o účetnictví.

¹⁶⁷ Srovnej § 35 písm. a) přestupkového zákona.

¹⁶⁸ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 128–129.

¹⁶⁹ Srovnej § 30 přestupkového zákona.

¹⁷⁰ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 128.

¹⁷¹ Srovnej § 161 návrhu nového zákona o účetnictví.

časový prostor pro příslušné správní orgány pro rozhodnutí o přestupku a případné uložení sankce.¹⁷²

Účetní přestupek spočívající v nezveřejnění vykazovaných informací není přestupkem trvajícím,¹⁷³ byť z jeho povahy vyplývá vyvolání protiprávního stavu nezveřejněním příslušných informací a jeho přetrvání. Ani v případě přestupku proti vedení účetnictví nelze hovořit o trvajícím přestupku, neboť protiprávní jednání spočívající v porušení povinnosti řádně tvořit účetní informace a splňovat požadavky na jejich kvalitu a ověřitelnost, představuje v každém účetním období samostatné jednání naplňující skutkovou podstatu tohoto přestupku. Jinými slovy účetní jednotka, která se v několika účetních obdobích dopouští pochybení při vedení účetnictví, spáchá v každém účetním období samostatný přestupek proti vedení účetnictví, a nikoliv přestupek jediný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, sp. zn. 2 Afs 7/2016). Účetní jednotka tak nemůže být opakovaně sankcionována za nezveřejnění vykazovaných informací, kdy by vždy byl běh promlčecí doby přerušen zahájením nového přestupkového řízení. Z tohoto důvodu se v návrhu nového zákona o účetnictví navrhuje zařazení nového institutu, a sice opatření k nápravě.^{174,175}

Jako základní druh správního trestu upravuje nový zákon o účetnictví i nadále pokutu,¹⁷⁶ jejíž výše je však stanovena odlišně od dosavadní úpravy. Navrhuje se změna koncepce výše horních hranic pokut za účetní přestupky, která již není stanovena pomocí procentuální částky z hodnoty aktiv účetní jednotky, nýbrž pevnou částkou, která lépe reflektuje výši skutečně ukládaných pokut za konkrétní účetní přestupky. Pouze v případě přestupků účetních jednotek veřejného sektoru zůstává zachován dosavadní způsob vymezení horní hranice pokuty, tj. procentem z celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru.^{177,178}

Koncepce účetních přestupků a pokut navrhovaná v novém zákoně o účetnictví ve srovnání se stávajícím zákonem o účetnictví je v uvedena v tabulce 6.

¹⁷² Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 131.

¹⁷³ Srovnej § 8 přestupkového zákona.

¹⁷⁴ Srovnej § 160 návrhu nového zákona o účetnictví.

¹⁷⁵ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 130.

¹⁷⁶ § 35 písm. a) návrhu nového zákona o účetnictví.

¹⁷⁷ Srovnej § 154 odst. 3 písm. f, § 155 odst. 3 a § 158 odst. 2 písm. f návrhu nového zákona o účetnictví.

¹⁷⁸ Viz MF. Důvodová zpráva. 26.10.2022. s. 131.

Tabulka 6: Výše pokut za účetní přestupky

Rozdílová tabulka – výše pokut za účetní přestupky				
Přestupek	Kategorie účetní jednotky	zákon č. 536/1991 Sb.		nový zákon o účetnictví
		nezveřejnění v rejstříku, neprovedení auditu, porušení poctivého a věrného zobrazení	nesestavení účetní závěrky, výroční zprávy	
Nezveřejnění vykazovaných informací (základní skutková podstata)	účetní jednotka používající jednoduché (hotovostní) účetnictví	do 50 000 Kč	do 100 000 Kč	do 10 000 Kč
	mikro	do 270 000 Kč	do 540 000 Kč	do 50 000 Kč
	malá	do 3 000 000 Kč	do 6 000 000 Kč	do 200 000 Kč
	střední	do 15 000 000 Kč	do 30 000 000 Kč	do 500 000 Kč
	velká (aktiva 1 miliarda)	do 30 000 000 Kč	do 30 000 000 Kč	do 1 000 000 Kč
	účetní jednotka veřejného sektoru	do 30 000 000 Kč	do 30 000 000 Kč	do 1% celk. nákladů, max. do 500 000 Kč
Zkreslování vykazovaných informací způsobilé ovlivnit rozhodování k újmě uživatele	mikro	vedení účetnictví nepodávající věrné a poctivé zobrazení	do 270 000 Kč	do 200 000 Kč
	malá		do 3 000 000 Kč	do 2 000 000 Kč
	střední		do 15 000 000 Kč	do 5 000 000 Kč
	velká		do 30 000 000 Kč	do 10 000 000 Kč
		účetní jednotka veřejného sektoru	do 30 000 000 Kč	do 2% celk. nákladů, max. do 5 000 000 Kč
Zkreslování vykazovaných informací zisk prospěchu pro sebe nebo pro jiného	mikro	vedení účetnictví nepodávající věrné a poctivé zobrazení	do 270 000 Kč	do 2 000 000 Kč
	malá		do 3 000 000 Kč	do 20 000 000 Kč
	střední		do 15 000 000 Kč	do 50 000 000 Kč
	velká		do 30 000 000 Kč	do 100 000 000 Kč
		účetní jednotka veřejného sektoru	do 30 000 000 Kč	do 3% celkových nákladů, max. do 50 000 000 Kč
Přestupek proti vedení účetnictví	účetní jednotka používající hotovostní účetnictví	SP účetnictví vedené nesprávně	do 50 000 Kč	do 5 000 Kč
	mikro		do 270 000 Kč	do 20 000 Kč
	malá		do 3 000 000 Kč	do 100 000 Kč
	střední		do 15 000 000 Kč	do 250 000 Kč
	velká		do 30 000 000 Kč	do 500 000 Kč
	účetní jednotka veřejného sektoru	do 30 000 000 Kč	do 1% celkových nákladů, max. do 250 000 Kč	
Nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů	velká	X	do 1 000 000 Kč	
	součástí velkého konsolidačního celku entita, která není účetní jednotkou (odpovídá velké účetní jednotce)			
Neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví ČR	subjekt konsolidace	Nezajištění podmínek pro předávání účetních záznamů do CSÚIS	do 5 000 Kč	do 1% celkových nákladů, max. do 250 000 Kč
	spravující konsolidovaná entita	Nepředání účetního záznamu do CSÚIS	do 5 000 Kč	
Trestný čin	FO	PO		
Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění § 254 TZ ¹⁷⁹	peněžité trest v max. výši 36 500 000 Kč	peněžité trest v max. výši 1 460 000 000 Kč		

 Zdroj: MF, Důvodová zpráva, s. 131–132.¹⁸⁰
¹⁷⁹ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹⁸⁰ Viz MF, Důvodová zpráva, 26.10.2022. s. 131–132.

4.2.7 Digitalizace a modernizace účetnictví

Následující text čerpá ze soutěžní práce studentské vědecké odborné činnosti (SVOČ),¹⁸¹ která byla zároveň výstupem projektu SGS-2020-035 Rekodifikace českého účetního práva.¹⁸²

4.2.7.1 Význam digitalizace účetnictví

Módní slovo jako „digitalizace“ je všudypřítomné ve finančním prostředí bez ohledu na velikost společnosti či odvětví. Digitalizace se týká všech společností a přináší velké změny. Kromě změny hlavních obchodních modelů ovlivňuje digitalizace zejména podpůrné funkce, jako je účetnictví, controlling a management.

Pod digitalizací účetnictví si lze představit proces, kdy se nejdříve převedou veškeré účetní doklady do elektronické podoby a následně se s nimi automatizovaně pracuje. Doklady se rychleji schvalují, zúčtovávají a také archivují pomocí zvoleného systému. Díky digitálnímu účetnictví se získá okamžitý přístup k výstupům a lepší kontrola nad procesem zpracování dokladů. Digitalizace účetnictví především znamená, že lze zpracovávat obchodní transakce jakékoli společnosti téměř bez papíru. Odběratelské faktury se vytvářejí a odesílají digitálně. Dodavatelské faktury a další účetní doklady v papírové podobě se skenují a digitálně archivují. Tím se ušetří za jejich skladování, zajistí se jejich dohledatelnost a snadná skartace. Účetní procesy se automaticky zpracovávají vhodným účetním softwarem.

V obchodních společnostech se lze stále setkat s mnohými problémy.¹⁸³ Účetní dokumenty musí obvykle každý pracovník jednotlivě předávat účetní nebo zasílat poštou. Veškerá archivace dokumentů probíhá v papírové formě. Dokumenty je nutné skenovat, kopírovat a zakládat do šanonů. Papírové dokumenty nepodporují fulltextové vyhledávání.¹⁸⁴

Investovat čas a peníze do přechodu z papírového účetnictví na digitální má řadu výhod. Poskytovatelé účetního softwaru obvykle nabízejí službu, která informuje uživatele o aktuálním finančním a daňovém právu. Softwary se průběžně automaticky aktualizují.

¹⁸¹Viz Česko-slovenská právnická soutěž o nejlepší studentskou práci v SVOČ pro rok 2022. <https://www.upjs.sk/pravnicka-fakulta/upjs-life/27610/>

¹⁸² MACHOVÁ, A., ZAHRADNÍKOVÁ, J: *Věcný záměr nového zákona o účetnictví a digitalizace účetnictví*. SVOČ. Plzeň, 2022, str. 16.

¹⁸³ Köstler, B.: *Buchhaltung digitalisieren: So gehen Sie vor*. Lexware, 25.1.2022.

¹⁸⁴ Fulltextové vyhledávání (z ang. *full* – celý a *text*) je způsob vyhledání výrazů v celých elektronických dokumentech.

To přináší právní jistotu. Část obchodních společností, která používá EDI (*Electronic Data Interchange*),¹⁸⁵ komunikuje efektivněji než společnosti, používající papírové doklady nebo jejich digitalizovanou (naskenovanou) formu. Jelikož jsou všechny oblasti obchodní společnosti propojeny digitálním účetnictvím, mají auditor, daňový poradce a vedoucí pracovníci možnost provádět online vyhodnocení účetních dat podle různých kritérií nebo požadavků. Samozřejmostí je velice snadné vygenerování rozvahy a výkazu zisků a ztrát. Digitalizace účetnictví zjednodušuje komunikaci s auditorem a daňovým poradcem. Digitální účetní data lze vyměňovat prostřednictvím digitálních rozhraní. To šetří čas i náklady. Protože se ukládají digitální dokumenty a obvykle se také provádí jejich bezpečnostní archivace, nedochází ke ztrátě dat ve srovnání s vedením účetnictví v papírové formě. Digitálně archivované účetní doklady jsou snadno k dispozici i při daňových kontrolách, které probíhají až po letech.

4.2.7.2 Současná právní úprava (de lege lata)

Digitální účetnictví není budoucnost, dnes už je částečně digitalizováno. V této souvislosti lze z praxe zmínit dvě ustanovení stávajícího zákona o účetnictví.¹⁸⁶ První ustanovení § 11 odst. 1 písmeno f) definuje náležitosti účetního dokladu. Součástí účetního dokladu je podpisový záznam, což je v souladu s § 33 odst. 4 zákona o účetnictví účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis, anebo obdobný průkazný účetní záznam v elektronické podobě.¹⁸⁷ Podpisový záznam může být společný pro více dokladů. Není nutné řešit v praxi podepisování každé účtenky, faktury nebo dokladu, ale je možné mít společný podpis pro více dokladů. Zákon o účetnictví neříká, jak velká může být tato množina dokladů. V praxi existuje měsíční archiv dokladů, který obsahuje jeden elektronický účetní podpis. Podpis nebo uvedení podpisu může být vlastní rukou, v elektronické podobě a také ho lze nahradit obdobnou technickou podobou průkazného účetního záznamu.

Typickou vlastností účetního programu je, že pokud do něho uživatel vstupuje, zadá přihlašovací údaje a tím se jednoznačně identifikuje. Pak se následně u všeho, co uživatel udělá, objeví u příslušného záznamu uživateleova identifikace. V účetním systému se

¹⁸⁵ Elektronická výměna dat (EDI – zkratka anglického originálu *Electronic Data Interchange*) je jednotný způsob pro výměnu účetních dokumentů v datové podobě.

¹⁸⁶ Březinová, H. *Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy). Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 504 s. ISBN 978-80-7552-064-7. s. 35.

¹⁸⁷ Vodička, M.: *Digitalizace a automatizace účetnictví v roce 2021, 2. část*. Bohuňovice: Účetní portál, 2021.

v souladu s § 33a odst. 4 zákona o účetnictví průkazně zaznamená, kdy, kdo a co provedl. Podpisový záznam je přítomen u každé operace. Měl by to být běžný standard a součást každého účetního softwaru.

Zákonná ustanovení držící krok s tempem digitalizace lze nalézt i v jiných předpisech, než je stávající zákon o účetnictví. Jedná se například o náležitosti (obsah) daňového dokladu v § 29 nebo o lhůty pro vystavení daňového dokladu v § 28 odst. 6 zákona o DPH.¹⁸⁸ V obou případech není podle § 26 odst. 2 zákona o DPH rozdíl mezi listinnou a digitální podobou dokladu.^{189,190} Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů je řešeno v § 34 odst. 1 zákona o DPH.¹⁹¹ Převod z listinné do elektronické podoby a naopak a uchovávání elektronických daňových dokladů je vymezeno v § 35a zákona o DPH.

4.2.7.3 Navrhovaná právní úprava (de lege ferenda)

Jak bylo uvedeno v úvodu čtvrté kapitoly, cílem nového zákona o účetnictví je modernizovat stávající účetní pravidla tak, aby především vyhovovala aktuálním požadavkům na účetní výkaznictví, a reflektovat razantní vývoj v oblasti digitalizace účetnictví a jeho procesů. V předložených materiálech je ale jen několik tezí k tomuto tématu.

Navržené ustanovení § 122 nového zákona o účetnictví se týká účetní dokumentace a účetních dokumentů, které tvoří tuto dokumentaci společně s vazbami mezi jednotlivými souvisejícími účetními dokumenty. Navrhuje se vymezení účetní dokumentace výčtem součástí, které ji tvoří. Účetní dokumentace se tak skládá z jednotlivých účetních dokumentů a z vazeb mezi těmi dokumenty, které spolu souvisí. Toto ustanovení dále obsahuje výčet jednotlivých druhů účetních dokumentů (účetní záznam, účetní doklad, účetní zápis, inventarizační protokol, účetní závěrka a účetní zpráva). Vychází se přitom z výčtu souhrnných účetních záznamů tak, jak jsou vymezeny v dosavadním § 4 odst. 11 zákona o účetnictví. Nejedná se tedy o uzavřený výčet, ale je možné pracovat i s jinými podobami účetních dokumentů. Pojem účetní dokument a účetní dokumentace je nově zaveden zejména z toho důvodu, že pro tyto kategorie je

¹⁸⁸ Zákon č. 245/2004. Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

¹⁸⁹ Vodička, M.: *Digitalizace a automatizace účetnictví v roce 2021, 2. část*. Bohuňovice: Účetní portál, 2021.

¹⁹⁰ V březnu 2022 vláda schválila ukončení elektronické evidence tržeb od 1. ledna 2023.

¹⁹¹ BENDA, Václav, PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 14. vyd. Praha: Anag, 2022. ISBN 978-80-7554-334-9, str. 168.

zapotřebí nastavit stejná pravidla (např. co se týče průkaznosti účetních dokumentů či úschovy účetní dokumentace).

Navrhovanou právní úpravou se přebírá dosavadní institut identifikačního záznamu, který umožňuje identifikaci osoby nebo technického prostředku a který byl doposud upraven v § 33a odst. 8 stávajícího zákona o účetnictví. V účetním dokumentu potřeba uvést časový údaj o okamžiku jeho vytvoření. V případě technické formy účetního dokumentu lze průkazně časový údaj vyznačit elektronickým časovým razítkem, popř. jiným způsobem, který zajistí srovnatelnou či vyšší průkaznost. Z účetního dokumentu musí být zřejmé, o jakých skutečnostech nese informaci, a musí obsahovat údaj o tom, zda se váže na některý další účetní dokument a pokud ano, pak na jaký dokument. Naplnění tohoto požadavku je součástí tvorby účetní stopy a přispívá k zajištění konzistence účetního systému podle § 130 návrhu nového zákona o účetnictví.

Podle ustanovení § 128 návrhu nového zákona o účetnictví je dokument průkazný, pokud je od okamžiku vyhotovení účetního dokumentu do konce lhůty pro jeho uschování jednak možné ověřit soulad obsahu tohoto dokumentu se skutečností, která je v něm zaznamenána, a pokud jsou současně od okamžiku vyhotovení účetního dokumentu do konce lhůty pro jeho uschování zajištěny věrohodnost původu účetního dokumentu, jeho integrita a čitelnost.¹⁹² Pouze takový účetní dokument lze považovat za průkazný. Požadavek věrohodnosti původu a integrity jsou dále rozvedeny v následujícím ustanovení § 129. Požadavek na zajištění průkaznosti se vztahuje na každý účetní dokument.

Pokud by byl nový zákon o účetnictví schválen v současné podobě, musela by nemalá část účetních jednotek vedoucích plně digitalizované účetnictví pozměnit své interní postupy a procesy a vypracovat interní směrnici postupu zpracování, převodu formy a archivace účetních záznamů a daňových dokladů včetně jejich skartování. Nový zákon o účetnictví má vést spíše k modernějšímu a více liberálnímu pojetí vedení účetnictví, ale teprve budoucnost v oblasti digitalizace ukáže, zda se vzhledem k zavedení mnohých nových pojmů jedná spíše o krok zpět, resp. vytvoření nových překážek pro digitalizaci v účetnictví. Jedná se tak o jisté zklamání, jelikož bylo spíše očekáváno, že dojde ke

¹⁹² Současná účetní právní úprava vyžaduje zachování čitelnosti (§ 33 odst. 2 zákona o účetnictví) a neměnnosti (§ 34 odst. 1 zákona o účetnictví). Pojmy čitelnost, věrohodnost a neporušitelnost jsou definovány v § 34 zákona o DPH a jsou takřka totožné jako pojmy integrita, věrohodnost a čitelnost v § 128 návrhu nového zákona o účetnictví.

zjednodušení právní úpravy a že některá striktní a rigidní ustanovení budou odstraněna, resp. nahrazena méně restriktivními.¹⁹³

4.2.7.4 Příklady z praxe

V praxi se již účetní knihy téměř vůbec nevedou samostatně v listinné podobě, ale vedou se elektronicky v technické formě v často velmi komplexních počítačových databázích. S ohledem na očekávaný další růst elektronizace a digitalizace bude muset nový zákon o účetnictví obsahovat principiální vymezení požadavků na primární účetní zápis a systém účetních záznamů, aby umožnil další inovace vedoucí ke zvýšení kvality, efektivity i ověřitelnosti účetních dat (např. využití tagování dat,¹⁹⁴ vykazování v reálném čase a blockchainové technologie).¹⁹⁵

Očekává se větší výměna dokladů mezi obchodními společnostmi navenek. Tím se nemyslí, že si společnosti budou posílat faktury nebo účetní doklady a jiné dokumenty ve formátu pdf¹⁹⁶. První krok k digitalizaci se vyřeší, pokud se účetní systémy dvou různých společností dokáží mezi sebou domluvit. To nastane v situaci, jestliže obě společnosti používají stejný účetní systém (SAP,¹⁹⁷ ESO9¹⁹⁸ nebo Pohoda 2022¹⁹⁹ aj.). Pak není problém, aby si společnosti doklady poslaly tak, že první společnost pošle doklad druhé společnosti a druhá společnost doklad automaticky importuje do svého systému. Zároveň pošle první společnost druhé společnosti zboží a skladník v druhé společnosti nemusí údaje vůbec přepisovat nebo zadávat, protože si systémy data mezi sebou jednoduše předaly. Totéž předávání dat nastává i uvnitř jedné společnosti při převodu materiálu z jednoho skladu na druhý nebo z jednoho střediska na druhé, kdy systém automaticky vygeneruje skladovou výdejku i skladovou příjemku.

Běžně se elektronická komunikace využívá ve styku s bankou. Formáty pro komunikaci jsou v této oblasti již mnoho let standardizovány a implementovány do většiny účetních systémů.

¹⁹³ ZAVADILOVÁ, P., RYŠAVÝ, P., BĚLEHRÁDEK, M. *Digitalizace účetnictví ve světle návrhu nového zákona o účetnictví*. Bulletin KDP 3/2022. Brno: KDP ČR, 26. 9. 2022. ISSN 1211-9946 Str. 36.

¹⁹⁴ Tagování dat znamená označování dat dalšími informacemi.

¹⁹⁵ Blockchainová technologie je speciální způsob ukládání dat.

¹⁹⁶ PDF (zkratka anglického názvu *Portable Document Format*) je zkratka pro formát souboru.

¹⁹⁷ SAP je německá softwarová společnost s produkty z oblasti ERP.

Dostupné z: <https://www.sap.com/swiss/about/company/what-is-sap.html>

¹⁹⁸ ESO9 je podnikový informační systém. Dostupné z: <https://www.eso9.cz/>

¹⁹⁹ Pohoda 2022 je ekonomický a účetní program. Dostupné z: <https://www.stormware.cz/pohoda/>

Pokud dvě různé společnosti nepoužívají stejný systém, lze jejich propojení zajistit. Jedna společnost má například SAP a druhá používá ESO9. Obě společnosti si musí stanovit společný formát dat, v němž si data dokáží poslat. Existují standardy, jak mají tyto formáty vypadat. Pak není problém, aby se data vygenerovaná systémem jedné společnosti automaticky importovala do systému v druhé společnosti. Dodavatel pošle odběrateli zboží a skladník u odběratele nemusí data z dokladů vůbec přepisovat nebo zadávat znovu, systémy si data vymění. Standardy výměny dokladů mezi společnostmi existují, ale nejsou zdaleka tak rozšířené jako u komunikace s bankou.

Účetní pracovník v každé společnosti přesně ví, jaké náležitosti má mít účetní doklad nebo faktura. Jinak účetní pracovník fakturu nebo doklad nepřijme, vrátí ji a zaúčtuje ji, až je s dokladem spokojený. Úplně stejně se musí zajistit spolupráce strojů (počítačů), což je hlavní myšlenka digitalizace, jejíž realizace ale není vůbec jednoduchá. Lze to přirovnat k fakturám v papírové podobě. Jejich formát je daný a jasný – obsahuje náležitosti jako počet kusů, název položek, cenu, sazbu DPH a tak dále. Účetní pracovník standardní údaje na faktuře rychle najde a opiše je do systému. Aby proces fungoval digitálně, tak nestačí nahradit práci účetního pracovníka strojem. Jedná se o rozpoznání, kam položku zařadit účetně (rozlišit službu od zboží na skladě nebo materiálu pro výrobu). Když si účetní pracovník není se zařazením položky jistý, zeptá se osoby, která za daný účetní případ zodpovídá a zaúčtuje položku ručně, což stroj neumí. Stroj musí umět převzít položku z dodavatelské faktury do svého systému automaticky.

Na celním sazebníku je vidět, že je to možné. Celní sazebník je obrovský seznam, který obsahuje vše, co se dá prodávat čili proclívat. Je v něm mnoho kategorií rozpadajících se do podkategorií. Společnosti se musí domluvit na něčem, jako je celní sazebník. Pak každá položka bude mít svoje zařazení – lze ji označit kódem. Na začátku procesu digitalizace, když se systém bude implementovat, se domluví dvě společnosti z jednoho oboru (například dva obchodní partneři, kterými budou výrobce potravin na jedné straně a prodejna potravin na straně druhé) a vytvoří si seznam jednoznačného označení jednotlivých položek. Uvede-li se pak na dokladu kód položky, bude hned jasné, jak položku zařadit – jako službu nebo konkrétní zboží atd., což je analogie čárových kódů EAN.²⁰⁰ Většinu čárových kódů umísťuje na zboží výrobce. Prodejna si pak výrobky podle čárového kódu zavede do svého systému (např. SAP). Čárový kód musí být

²⁰⁰ EAN kód (*European Article Number*) je čárový kód sloužící k identifikaci výrobků.

jedinečný, tentýž nesmí užívat jiný výrobce. Čárový kód má v sobě ukryté všechny podstatné informace. Odběratel si od dodavatelů načte do svého systému seznamy čárových kódů. Dodavatel doveze svoje výrobky odběrateli k prodeji, odběratel (prodejce) čárové kódy naskenuje (kvůli kontrole) a skladník „spřáhne“ čárové kódy zboží s kódem skladovacího místa.

Účetní pracovník v našem fiktivním případě je spokojený, nemusel nic zadávat a pohyby na skladě vidí v účetním systému. Skladník ale musel dodávku zkontrolovat a „ručně“ vyřešit případný nesoulad mezi dodaným množstvím a údajem zadaným v systému, vzniklým například záměnou nebo poškozením zboží.

Dalším krokem v procesu digitalizace tedy bude, že se zboží neopatří čárovým kódem, ale čipem. Existují už první testovací prodejny, kde nejsou prodavači, ale na každém zboží je čip, který má v sobě zapsané kódy. Kupující vloží zboží fyzicky do nákupního košíku a místo toho, aby postupně u pokladny skenoval čárové kódy, jen projde rámem. Systém sám všechny čipy přečte bezdrátově a okamžitě vygeneruje seznam položek včetně částky k zaplacení.

Elektronickému přenosu dokladů chybí ještě mnohé, aby fungoval automaticky. Navíc všechno komplikuje možnost počítačového falšování dokladů. Dokumenty se dají zablokovat proti přepsání (analogie nastavení souborů vytvořených v Excelu²⁰¹ nebo Wordu²⁰² jen pro čtení), ale i toto lze prolomit. Existují certifikáty (klíče), které nedovolí dokument pozměnit. Pro účel potvrzení původnosti dokumentu se používají kryptografické systémy, anebo například blockchainové technologie v oblasti kryptoměn. Pokud je potřeba provést v systému opravu z jedničky na dvojku (z 1 na 2), tak změna narazí na záznamy na jiném místě, protože jednička byla v systému zapsána na různých místech a provádí se tzv. křížová kontrola, která nepotvrdí pravost a původnost dokumentu.

4.2.7.5 Digitalizace ve veřejném sektoru

V případě účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek) byla mezi lety 2007 a 2010 připravena a od roku 2010 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

²⁰¹ Excel je program pro práci s daty tříděnými v tabulkách.

²⁰² Word je textový editor.

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 (CSÚIS) pod správou Ministerstva financí.²⁰³ CSÚIS je určen ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek. Základní právní rámec pro vedení CSÚIS je dán zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění zákona č. 304/2008 Sb. a vyhláškou 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). V CSÚIS jsou shromažďovány a digitalizovány účetní záznamy od vybraných účetních jednotek (především kraje a obce), což umožňuje jejich další zpracování, zpřehlednění a vyhodnocení mimo jiné pro sestavení účetních výkazů za dílčí konsolidační celky státu a účetních výkazů za Českou republiku.²⁰⁴

V návrhu nového zákona o účetnictví stanoví povinnost účetním jednotkám veřejného sektoru, kterými jsou organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí a příspěvkové organizace, vyhotovovat účetní dokumenty výhradně v technické formě.²⁰⁵ Jedná se o výjimku z nově stanovené obecné koncepce vedení účetnictví, podle které jsou zaznamenávání relevantních skutečností a účetních případů v elektronické podobě i zaznamenávání do fyzických knih rovnocennými způsoby vedení účetnictví. Důvodem této povinnosti a současně i pozdější účinnosti tohoto ustanovení je provázání vzniku této povinnosti s jinými právními předpisy závaznými pro účetní jednotky veřejného sektoru vyžadujícími digitalizaci různých informací a procesů u těchto subjektů (zejména zákon č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci). Druhotnými důvody, které vedly k dané povinnosti, jsou větší důraz na transparentnost účetní dokumentace v případě těchto účetních jednotek a také důraz na vyšší ekologickou udržitelnost v administrativních činnostech účetních jednotek veřejného sektoru. Účinnosti této povinnosti je však odložena až na účetní období těchto účetních jednotek,

²⁰³ Viz MF – Státní pokladna – CSÚIS. Dostupné z: <https://www.statnipokladna.cz/cs/csuis/zakladni-popis>

²⁰⁴ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 6.

²⁰⁵ Srovnej § 122 odst. 4 návrhu nového zákona o účetnictví

které započne 1. 1. 2026 nebo později. Do té doby je technická forma účetních dokumentů preferovanou formou, nejedná se však o povinnost. Existující stav upravují tyto „digitalizační“ předpisy:²⁰⁶

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v němž je upravena technická forma účetního záznamu,²⁰⁷
- zákon č. 12/2020 Sb., o právu na digitální služby - tento zákon upravuje právo fyzických a právnických osob na poskytnutí digitálních služeb orgány veřejné moci při výkonu jejich působnosti, právo fyzických a právnických osob činit digitální úkony, povinnost orgánů veřejné moci poskytovat digitální služby a přijímat digitální úkony a některá další práva a povinnosti související s poskytováním digitálních služeb,
- vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech.

V kapitole 4.2.1 je uvedeno, že se pro veřejný sektor navrhuje zachovat stávající prováděcí vyhlášky. Kvůli postupu pro poskytování účetních informací a údajů v případě, že jejich obsahem jsou informace, které podléhají utajení podle jiného právního předpisu,²⁰⁸ budou muset být ve vyhlášce č. 383/2009 Sb. (technická vyhláška o účetních záznamech) revidována pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě subjektů konsolidace státu a stanoveny požadavky na průkaznost, formát, strukturu, přenos, zabezpečení a ochranu jednotlivých formě účetních záznamů předávaných subjekty konsolidace státu do Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS).²⁰⁹

²⁰⁶ Viz MF. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA). 26.10.2022. s. 57.

²⁰⁷ Srovnej § 23b, odst. 5, § 33 odst. 2, § 33a, odst. 2 až odst. 6 zákona o účetnictví

²⁰⁸ Srovnej § 94 odst. 2 návrhu nového zákona o účetnictví

²⁰⁹ Ministerstvo financí, 2022. *Teze prováděcích právních předpisů*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 19. 3. 2023], s. 1–2. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

5 Připomínky k návrhu zákona o účetnictví

Jak bylo uvedeno v kapitole 3.3, předložilo Ministerstvo financí v souladu s Plánem legislativních prací vlády na rok 2022 a s Programovým prohlášením vlády dne 26. října 2022 do vnějšího připomínkového řízení materiál „Návrh zákona o účetnictví“.

V souladu s článkem 8 legislativních pravidel vlády²¹⁰ obdržely návrh záměru obdrží prostřednictvím elektronické knihovny tyto subjekty:²¹¹

- povinná připomínková místa (celkem 20 subjektů, např. ministerstva, Úřad vlády České republiky),
- další připomínková místa napojená na eKLEP (celkem 70 subjektů, např. Česká národní banka, krajské úřady, Komora auditorů, Komora daňových poradců, soudy),
- ostatní připomínková místa s e-mailovou schránkou pro vložení do eKLEPU (celkem 21 subjektů, např. Národní účetní rada, poslanecké kluby politických strany, katedry právnických fakult některých vysokých škol).

Mezirezortní připomínkové řízení probíhalo v termínu od 26. října do 9. prosince 2022. Připomínky k návrhu zákona uplatnilo 36 z celkového počtu 111 připomínkových míst, což je třetina subjektů (konkrétně 32,4 %). Plná znění připomínek jsou k dispozici na veřejném portálu Oběh dokladů – ODok.^{212,213}

Dlouholetá příprava nového zákona o účetnictví tím dospěla do své závěrečné fáze. Předpokládá se, že Ministerstvo financí ČR svolá v roce 2023 jednání Poradní skupiny pro přípravu nového zákona o účetnictví a bude informovat jak o výsledcích připomínkového řízení, tak i o dalším postupu při přípravě prováděcích vyhlášek a doprovodného zákona.

²¹⁰ Viz též: Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188 a změněná dalšími usneseními vlády. <https://www.vlada.cz/scripts/file.php?id=309182>

²¹¹ Viz MF. ODok Portál - eKLEP - Návrh zákona o účetnictví. Průvodní dopis. 26.10.2022. <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

²¹² Veřejný portál ODok je informační systém Úřadu vlády ČR pro oběh dokladů, který na základě rozhodnutí vlády ČR (usnesení č. 816 z r. 2007) zpřístupňuje dokumenty legislativní povahy, které jsou určeny pro jednání vlády.

²¹³ <https://odok.cz/portal/veklep/material/pripominky/KORNCKKHGM1N/>

5.1 Cíl zjištění, použitá metoda a zkoumaný soubor

Cílem následující části diplomové práce bylo zmapovat typické obsahy jednotlivých připomínek. Vzhledem k tomu, že nebylo možno navázat na žádný výstup z výsledků připomínkového řízení, byla zvolena metoda postupného zaznamenávání jednotlivých zjištění do excelovské tabulky.²¹⁴

Názvy sloupců tabulky představovaly zkratky připomínkových míst, která předložila připomínky v souvislosti s návrhem nového zákona o účetnictví a která jsou k dispozici na webových stránkách veřejného portálu ODok. Do názvů řádků byly zapsány § 1 až § 172 návrhu nového zákona o účetnictví v prosté vzestupné řadě včetně názvů paragrafů.

Připomínka ke konkrétnímu paragrafu od každého připomínkového místa byla zaznamenána do příslušné buňky v oblasti tabulky. Pokud bylo k některému paragrafu uplatněno připomínkovým místem více připomínek například z toho důvodu, že byly odděleně připomínkovány některé odstavce daného paragrafu, byly do počtu tyto připomínky započítány souhrnně jako jedna připomínka. Obecné připomínky (např. úvodní poznámky nebo připomínky k důvodové zprávě) nebyly do statistiky zahrnuty.

Úkolem na závěr bylo provést rozbor připomínek k jednotlivým paragrafům návrhu nového zákona o účetnictví a zmapovaný soubor připomínek statisticky vyhodnotit. Ukázka tabulky s mapovanými připomínkami jen v Příloze 7.

5.2 Výsledky zjištění

Celkem bylo uplatněno 656 připomínek ke 172 paragrafům zákona. To znamená, že ke každému paragrafu návrhu nového zákona o účetnictví směřovaly průměrně téměř 4 připomínky (konkrétně 3,81) a že každé z 36 připomínkových míst připomínkovalo průměrně 18 paragrafů.

Nejvíce připomínek měla Komora auditorů České republiky (70), Ministerstvo vnitra (65), odbor kompatibility Úřadu vlády České republiky (49) a Komora daňových poradců (37).

Více než desetkrát bylo připomínkováno 13 paragrafů návrhu nového zákona o účetnictví (viz tabulka 7), což je znázorněno v grafu č. 1.

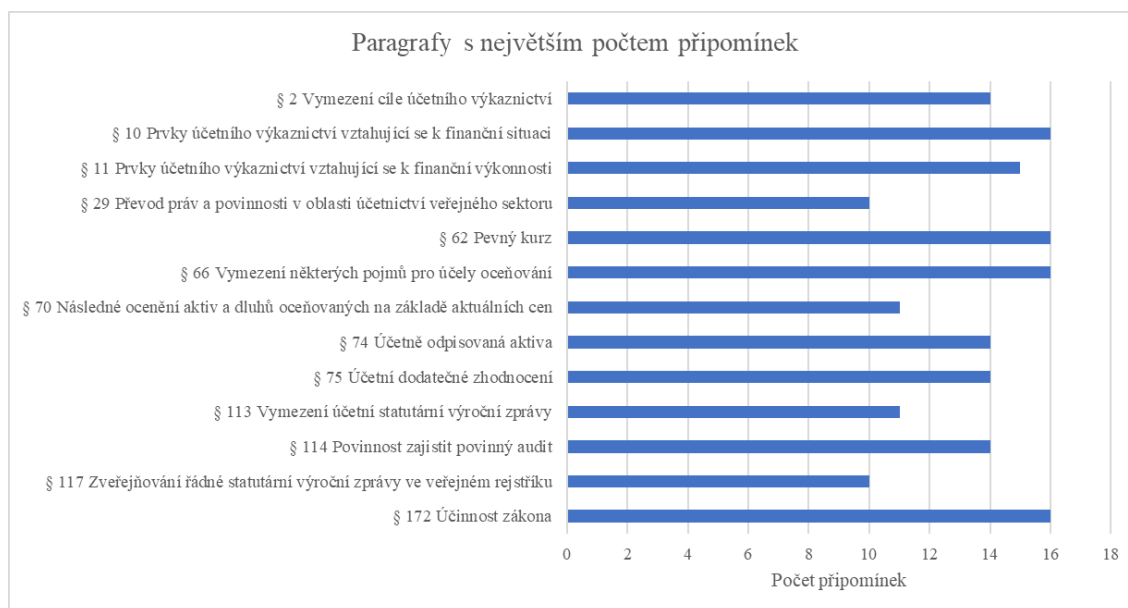
²¹⁴ Excel je vhodný nejen pro vytváření tabulek a grafů, ale nabízí možnost i pro vytváření statických modelů a analýzu, kterou rozumíme rozbor, jímž zjišťujeme vztahy.

Tabulka 7: Ustanovení návrhu nového zákona o účetnictví s více než 10 připomínkami

Paragraf návrhu nového zákona o účetnictví	Počet připomínek
§ 2 Vymezení cíle účetního výkaznictví	14
§ 10 Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční situaci	16
§ 11 Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční výkonnosti	15
§ 29 Převod práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru	10
§ 62 Pevný kurz	16
§ 66 Vymezení některých pojmů pro účely oceňování	16
§ 70 Následné ocenění aktiv a dluhů oceňovaných na základě aktuálních cen	11
§ 74 Účetně odpisovaná aktiva	14
§ 75 Účetní dodatečné zhodnocení	14
§ 113 Vymezení účetní statutární výroční zprávy	11
§ 114 Povinnost zajistit povinný audit	14
§ 117 Zveřejňování řádné statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku	10
§ 172 Účinnost zákona	16

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 1: Nejčastěji připomínkové paragrafy návrhu nového zákona o účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování

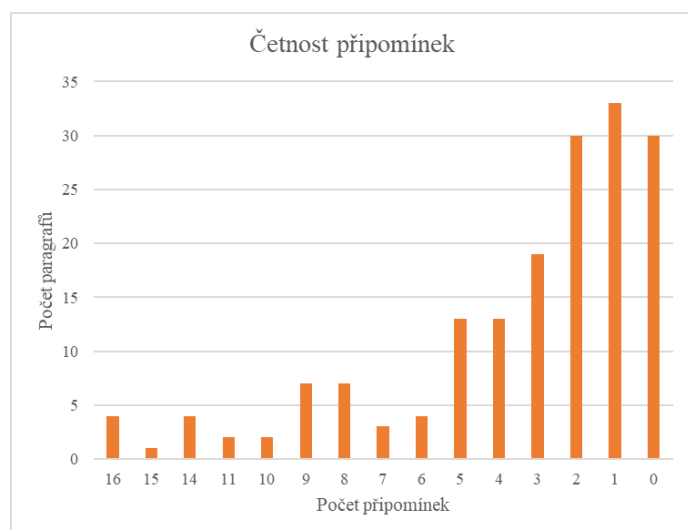
Četnost udává, kolikrát se v souboru vyskytuje určitá hodnota daného znaku. Konkrétně z našeho souboru připomínek bylo zjištěno, že kolika paragrafům bylo podáno nejvíce anebo nejméně připomínek. Výsledek je zanesen do tabulky 7 a znázorněn v grafu č. 2.

Tabulka 8: Četnost připomínek

Počet připomínek	Počet §
16	4
15	1
14	4
11	2
10	2
9	7
8	7
7	3
6	4
5	13
4	13
3	19
2	30
1	33
0	30
Celkem §	172

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 2: Četnost připomínek



Zdroj: Vlastní zpracování

Ke třiceti paragrafům nebyla vznesena žádná připomínka. Nejvíce připomínek (v počtu 15 až 16) bylo k § 10, § 11, § 62, § 66 a § 172 návrhu nového zákona o účetnictví:

§ 10 Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční situaci	16 připomínek
§ 11 Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční výkonnosti	15 připomínek
§ 62 Pevný kurz	16 připomínek
§ 66 Vymezení některých pojmů pro účely oceňování	16 připomínek
§ 172 Účinnost	16 připomínek

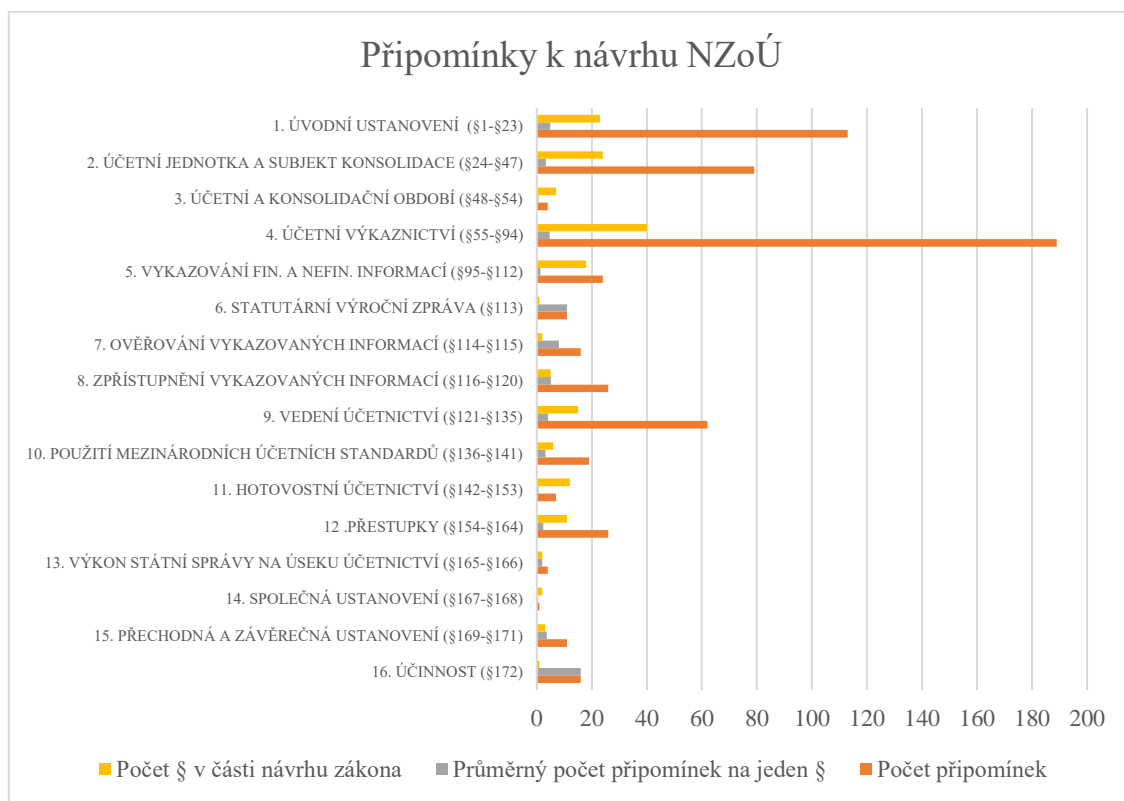
V kapitole 4.1 byla znázorněna struktura návrhu nového zákona o účetnictví. Do této struktury lze doplnit počet připomínek k jednotlivým částem návrhu nového zákona o účetnictví. Nejvíce připomínek je ke čtvrté části návrhu nového zákona o účetnictví a nejvíce připomínek na počet paragrafů v dané části návrhu zákona je k šestnácté části návrhu, a to šestnáct připomínek k jedinému paragrafu týkajícího se účinnosti (viz tabulka 9 a grafy č. 3 a 4).

Tabulka 9: Počty připomínek v částech návrhu nového zákona o účetnictví

Části návrhu nového zákona o účetnictví	Počet připomínek	Počet § v části návrhu zákona	Průměrný počet připomínek na jeden §
1. ÚVODNÍ USTANOVENÍ (§1-§23)	23	113	5
2. ÚČETNÍ JEDNOTKA A SUBJEKT KONSOLIDACE (§24-§47)	24	79	3
3. ÚČETNÍ A KONSOLIDAČNÍ OBDOBÍ (§48-§54)	7	4	1
4. ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ (§55-§94)	40	189	5
5. VYKAZOVÁNÍ FIN. A NEFINAN. INFORMACÍ (§95-§112)	18	24	1
6. STATUTÁRNÍ VÝROČNÍ ZPRÁVA (§113)	1	11	11
7. OVĚŘOVÁNÍ VYKAZOVANÝCH INFORMACÍ (§114-§115)	2	16	8
8. ZPŘÍSTUPNĚNÍ VYKAZOVANÝCH INFORMACÍ (§116-§120)	5	26	5
9. VEDENÍ ÚČETNICTVÍ (§121-§135)	15	62	4
10. POUŽITÍ MEZINÁR. ÚČETNÍCH STANDARDŮ (§136-§141)	6	19	3
11. HOTOVOSTNÍ ÚČETNICTVÍ (§142-§153)	12	7	1
12. PŘESTUPKY (§154-§164)	11	26	2
13. VÝKON ST. SPRÁVY NA ÚSEKU ÚČETNICTVÍ (§165-§166)	2	4	2
14. SPOLEČNÁ USTANOVENÍ (§167-§168)	2	1	1
15. PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ (§169-§171)	3	11	4
16. ÚČINNOST (§172)	1	16	16
Celkem	172	608	4

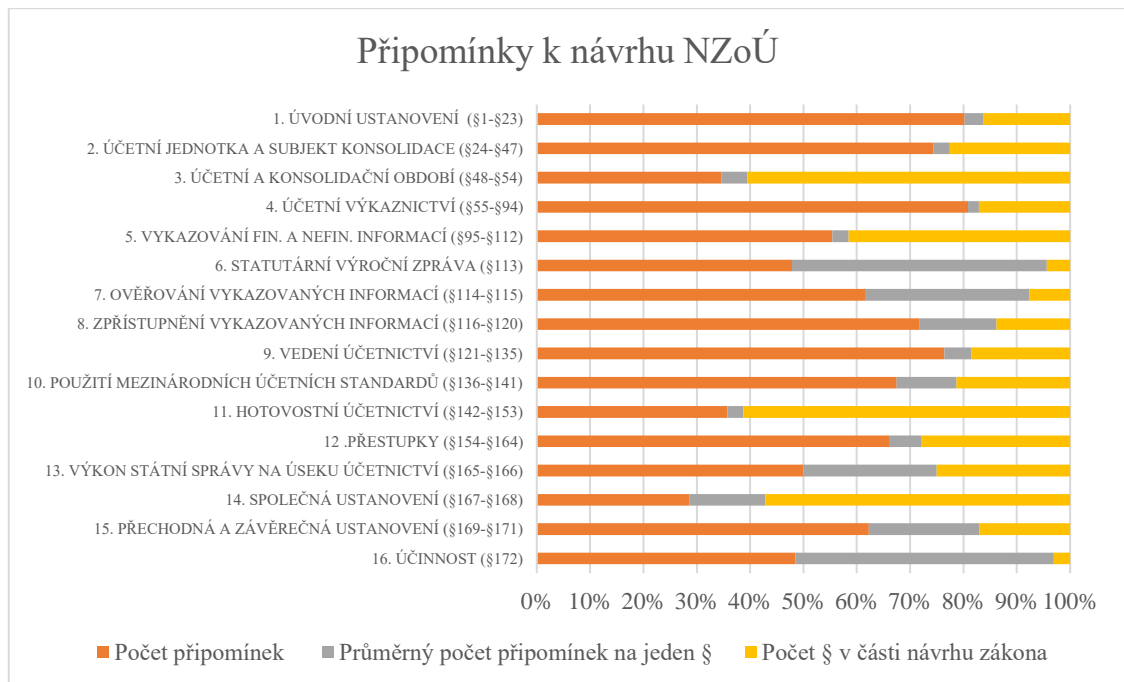
Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 3: Připomínky k návrhu nového zákona o účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4: Počet připomínek v %



Zdroj: Vlastní zpracování

5.3 Výsledky zpracování připomínek

V následujícím textu jsou uvedeny některé připomínky, které ilustrují, že návrh nového zákona bude vyžadovat změny a přepracování mnoha ustanovení.

5.3.1 Paragrafy s největším množstvím připomínek

§ 10	Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční situaci
	<p>Definici aktiva uvedenou v § 10 odst. 1 upravit (podle KA ČR) převzetím z IFRS takto:</p> <p>Aktivem se rozumí spolehlivě ocenitelný zdroj budoucího ekonomického užitku plynoucího účetní jednotce, který má účetní jednotka v důsledku minulé události pod svou kontrolou. Účetní jednotka má zdroj budoucího ekonomického užitku pod svou kontrolou, pokud je schopna</p> <p>a) ovlivnit užívání tohoto zdroje a získávat užitky, které z něj plynou a b) zabránit ostatním v užívání tohoto zdroje a získávání užitků, které z něj plynou.</p> <p>Rezerva vyjadřuje nejistotu ohledně výše nebo existence dluhu, nikoliv okamžiku jeho vypořádání. Je potřeba upravit definici rezervy v § 10 odst. 4 takto (podle KA ČR):</p> <p>Rezervou se rozumí dluh, u kterého není jisté, zda a v jaké výši dojde k jeho vypořádání.</p>
§ 11	Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční výkonnosti
	<p>V definici výnosu i nákladu se přiklonit (podle KA ČR) k variantě I.</p> <p>Výnosem se rozumí změna ve finanční situaci, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu, s výjimkou:</p> <p>a) získávání kapitálu od osob s právem na podíl na zisku nebo osob v obdobném postavení a b) účetních případů vyloučených z výsledku hospodaření.</p> <p>Nákladem se rozumí změna ve finanční situaci, při které dochází ke snížení vlastního kapitálu, s výjimkou:</p> <p>a) poskytnutí kapitálu osobám s právem na podíl na zisku nebo obdobným osobám a b) účetních případů vyloučených z výsledku hospodaření.</p>
§ 62	Pevný kurz
	<p>V definici pevného kurzu se přiklonit (podle KA ČR) k variantě I.</p> <p>Pevným kurzem se rozumí obecný kurz přepočtu pro první den období, na které je pevný kurz zvolen.</p>
§ 66	Vymezení některých pojmů pro účely oceňování
	<p>Název i obsah paragrafu definovat (podle KA ČR) zcela jinak takto</p> <p style="text-align: center;">§ 66 Oceňovací základny</p> <p>(1) Požizovacími náklady se rozumí</p> <p>a) nabývací náklady, kterými se rozumí protiplnění přímo vynaložená za účelem nabytí oceňovaného aktiva a b) vedlejší pořizovací náklady, kterými se rozumí protiplnění přímo vynaložená za účelem toho, aby se oceňované aktivum dostalo na místo a do stavu umožňujících účetní jednotce ho užívat zamýšleným způsobem.</p>

	<p>Pořizovací náklady se oceňují reálnou hodnotou vynaložených protiplnění. Je-li aktivum vytvořeno vlastní činností, ocenění protiplnění, které spočívá ve vynaložení aktiv účetní jednotky, vychází z účetní hodnoty těchto aktiv, a ostatní vynaložená protiplnění se oceňují reálnou hodnotou.</p> <p>(2) Náklady na likvidaci se rozumí prvotní odhad nákladů, ke kterým je účetní jednotka povinna a které bude potřeba vynaložit na odstranění nebo demontáž oceňovaného aktiva a uvedení místa umístění tohoto aktiva do původního stavu. Náklady na likvidaci se oceňují účetní hodnotou související rezervy.</p> <p>(3) Reprodukčními pořizovacími náklady se rozumí pořizovací náklady, za které by bylo aktivum pořízeno k okamžiku jeho uznání, včetně nákladů na likvidaci aktiva.</p> <p>(4) Pořizovací hodnotou dluhu se rozumí rozdíl</p> <p>a) nabývací hodnoty dluhu, kterou se rozumí úhrn reálných hodnot přijatých protiplnění a</p> <p>b) vedlejších pořizovacích nákladů, kterými se rozumí protiplnění přímo vynaložená za účelem vzniku nebo převzetí dluhu. Vedlejší pořizovací náklady se oceňují reálnou hodnotou vynaložených protiplnění.</p> <p>(5) Reálnou hodnotou se rozumí reálná hodnota podle mezinárodních účetních standardů upravených právem EU.</p> <p>(6) Ekvivalenční hodnotou se rozumí prvotní ocenění podílu upravené o podíl na změně hodnoty vlastního kapitálu v jiné účetní jednotce mezi datem pořízení podílu a datem jeho následného ocenění. Změna hodnoty vlastního kapitálu této jiné účetní jednotky zahrnuje změnu účetní hodnoty vlastního kapitálu této jiné účetní jednotky a následné úpravy související s odpisem goodwillu a dopadem přeceněním aktiv a dluhů na reálnou hodnotu k datu nabytí podílu.</p> <p>(7) Naběhlou hodnotou se rozumí prvotní ocenění aktiva nebo dluhu snížené o uhrazené splátky a zvýšené nebo snížené o naběhlé úroky stanovené na základě efektivní úrokové míry. Efektivní úrokovou mírou se rozumí úroková míra, při které se současná hodnota budoucích peněžních toků z aktiva nebo dluhu až do jeho splatnosti nebo do nejbližšího data změny úrokové sazby, pokud nastane dříve, rovná prvotnímu ocenění aktiva nebo dluhu.</p> <p>(8) Účetní hodnotou se rozumí prvotní ocenění, je-li účetní hodnota zjišťována k okamžiku uznání daného aktiva nebo dluhu. V ostatních případech se účetní hodnotou rozumí následné ocenění zjištěné k okamžiku stanovení účetní hodnoty.</p>
§ 172	Účinnost
	<p>Jestliže nebude změněn datum účinnosti nového zákona o účetnictví, který je v § 172 uvedený od 1. 1. 2024, tak s ohledem na skutečnost, že nejsou společně s návrhem zákona předloženy do mezirezortního připomínkového řízení prováděcí právní předpisy pro účetní jednotky veřejného sektoru, protože jsou zatím jen rozpracovány v pracovních verzích a tezích, budou právě účetní jednotky veřejného sektoru (ÚJVS) v roce 2023 ve velkém časovém presu, který se bude jednoznačně odvíjet od okamžiku schválení, resp. účinnosti všech souvisejících vyhlášek. S ohledem na nedostatek času nebude možné, aby ÚJVS (a nejen ty, ale i všechny ostatní účetní jednotky) splnily svou povinnost a upravily do konce roku 2023 všechny vnitřní předpisy, směrnice, pokyny, metodiky atd., a ÚJVS navíc nejen ty své, ale rovněž i ty, které vydávají jako zřizovatel pro jimi zřizované příspěvkové organizace, a to v souladu s aktuálně připravovanou novou účetní legislativou (včetně všech prováděcích předpisů a vyhlášek). Z výše uvedených důvodů je požadováno posunout plánovaný termín účinnosti nového zákona o účetnictví nejdříve od 1. 1. 2025, aby byla pro všechny adresáty zákona zajištěna přiměřeně dlouhá legisvakanní lhůta. (Podle připomínky Plzeňského kraje).</p>

5.3.2 Další zásadní připomínky

Společně s návrhem zákona nebyly předloženy k připomínkování předjímané vyhlášky Ministerstva financí ve smyslu prováděcích právních předpisů, na které je v mnoha konkrétních ustanoveních předloženého návrhu zákona odkazováno a budou tak pro implementaci zákona jednoznačně klíčové. Proto bylo velice problémové některé záležitosti, které jsou zcela nové, nebo upravené jinak než je tomu ve stávající legislativě,

anebo pracují se zcela novými pojmy a definicemi, relevantně připomínkovat. (Obecná připomínka Plzeňského kraje).

Společně s návrhem zákona o účetnictví se předpokládá změna zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, na základě níž bude účetním jednotkám, které jsou právnickými osobami a používají pro účetnictví cizí měnu, umožněno používat tuto cizí měnu ve stanoveném rozsahu i pro účely daní z příjmů. Taková možnost by měla fatální dopady, neboť by fakticky každému dotčenému daňovému subjektu umožnila přenášet část kurzových rizik a nákladů na veřejný sektor. (Připomínka Úřadu národní rozpočtové rady k § 55 návrhu nového zákona o účetnictví).

Do vnějšího připomínkového řízení byl zaslán pouze návrh zákona o účetnictví, chybí však návrh tzv. změnového zákona. Oba tyto návrhy zákonů musí být předloženy současně, neboť jeden bez druhého nemůže existovat. Bez znalosti změn, které jsou pro řadu ustanovení návrhu nového zákona o účetnictví zásadní, si nelze utvořit dostatečný a úplný přehled o dopadech nového zákona o účetnictví na právní řád jako celek i o vzájemné provázanosti jeho jednotlivých částí. Z návrhu zákona o účetnictví lze předpokládat, že budou nezbytné novelizace řady zákonů, jejichž gestorem je Ministerstvo spravedlnosti, zejména zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, nebo zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěrenských fondů (rejstříkový zákon). Připomínky k návrhu zákona o účetnictví je proto třeba považovat pouze za částečné, neboť po následném posouzení chybějícího změnového zákona mohou být připomínky k návrhu zákona o účetnictví ještě modifikovány. (Obecná zásadní připomínka Ministerstva spravedlnosti).

Tzv. změnový zákon představuje změny ve více než stovce právních předpisů. K zásadním věcným změnám dojde v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, například omezení položek, které odchyľují základ daně od účetnictví, zavedení pojmu daňová hodnota, úpravy v odpisech (snížení počtu odpisových tříd, přechod na měsíční odpisy, přechod na účetní odpisy v případě IFRS), zavedení principu „účetní období

rovná se zdaňovací období“. Úpravy zákona o daních z příjmů jsou velmi důležité a musí být časově synchronizovány se zákonem o účetnictví.²¹⁵

Návrh zákona na mnoha místech pracuje se zveřejněním ve veřejném rejstříku, uložením dokumentů ve sbírce listin veřejného rejstříku apod. (např. § 82 odst. 1 písm. a) bod 3., § 108 odst. 2 písm. c), § 117 apod.). Z koncepce těchto ustanovení vyplývá, že se má jednat o veřejné rejstříky podle rejstříkového zákona, což ale není nikde v návrhu zákona jednoznačně uvedeno. Veřejné rejstříky nejsou pouze rejstříky podle rejstříkového zákona, ale existují i další rejstříky, jako například rejstřík církví, rejstřík honebních společenstev, případně rejstřík školských právnických osob. Není zřejmé, zda mohou být povinnosti účetních jednotek splněny například i zveřejněním v těchto veřejných rejstřících. Současně absence bližší úpravy vyvolává nejasnosti v souvislosti se zveřejněním rozhodnutí o přestupku. Je proto nutné jednoznačně stanovit význam pojmu „veřejný rejstřík“ pro účely zákona o účetnictví. (Obecná zásadní připomínka Ministerstva spravedlnosti).

Česká koruna (CZK) je zákonným platidlem České republiky. Uživatelé účetních informací by měli mít možnost pracovat s informacemi v národní měně bez nutnosti přepočtů z jiných měn do CZK. V návrhu nového zákona o účetnictví chybí povinnost účetní jednotky, která vede účetnictví v jiné měně, předložit účetní závěrku současně i v českých korunách. V případě rozšířených měn (EUR, USD, ...) je technický přepočet průměrným kurzem daného období jednoduchý, avšak při vyšší fluktuaci směnného kurzu a nerovnoměrnosti transakcí během období, je vypovídací schopnost ukazatelů přepočtených do CZK diskutabilní. Přepočet ukazatelů účetní závěrky z exotických měn může být problematický. (Doporučující připomínka Českého statistického úřadu).

Připomínková místa upozorňovala v materiálech na časté překlepy v návrhu nového zákona o účetnictví, například:

- § 93 odst. 2 písm. d): opravit překlep ve větě „ období, k jehož posledními dni“ na slovo „poslednímu“,
- § 135 odst. 3: překlep ve slově „inventurní“ opravit na „V inventurním protokolu“,
- § 155 odst. 1: „se uloží pokutu“ opravit na „se uloží pokuta“ .

²¹⁵ MEJZLÍK, Ladislav: *Aktuální problémy regulace účetnictví. Firemní seminář pro Raiffeisenbank.* 24.2.2023. s. 34

Jedním z připomínkových míst byla Komora auditorů ČR, která měla koncepční připomínky zejména k následujícím oblastem:

- Negativní dopady zvýšení limitů pro povinný audit (viz bod 4.2.5)
- Členění auditů na povinné a nepovinné bez předložení související novelizace zákona o auditorech vytvářející nerovné postavení stejných účetních jednotek
- Negativní dopady zrušení povinnosti konsolidovat pro střední skupiny podniků,
- Nesprávná změna definice čistého obratu
- Zavedení pojmu statutární výroční zpráva včetně jejího obsahového vymezení
- Výhrady k navrženým definicím a způsobům oceňování (viz bod 5.3.1)
- Absence definice zahajovací rozvahy a jejích náležitostí
- Absence nástinu řešení přechodů mezi jednotlivými možnostmi navrženými novým zákonem o účetnictví účetním jednotkám (hotovostní účetnictví – účetnictví, IFRS – české účetnictví)
- Nejednotnost některé terminologie používané v návrhu zákona o účetnictví (zaměnitelně a jednotně se používají slova „stát“ například v § 46 a § 47 a „Česká republika“ např. v § 44 a § 45); nejasný význam slova „naběhlé“ v § 66 odst. 6 je v rozporu s požadavkem na jednoznačnost právního předpisu podle čl. 2 odst. 2 písm. d) Legislativních pravidel vlády)
- Vzájemný vztah návrhu zákona o účetnictví a jeho důvodové zprávy, která s ním ne vždy koresponduje

Nad předloženým návrhem nového zákona o účetnictví proběhla po projednání v jednotlivých členských organizacích také diskuse v rámci Národní účetní rady, která zaslala svých dvanáct zásadních koncepčních připomínek přímo Ministerstvu financí ČR.

1. Návrh nové definice „čistého obratu“
2. Plná metoda konsolidace společností pod společným vlivem
3. Postavení investičních jednotek v konsolidacích
4. Úprava oceňování pro potřeby účetnictví
5. Mezitímní účetní závěrka
6. Statutární výroční zpráva
7. Zvýšení limitů pro povinné ověření účetní závěrky a pro sestavení konsolidované účetní závěrky
8. Navrhovaná klasifikace auditů na povinné a nepovinné

9. Sankce
10. Přejchodná ustanovení
11. Přejchody mezi jednotlivými účetními systémy
12. Zahajovací rozvaha

Podrobný obsah všech dvanácti připomínek Národní účetní rady je k dispozici v kompletním materiálu „Připomínky NÚR k návrhu nového zákona o účetnictví z 9.12.2022“ na webových stránkách Národní účetní rady.²¹⁶

²¹⁶ Viz NÚR. *Připomínky k návrhu nového zákona o účetnictví*. 29.12.2022.
<https://nur.cz/2022/12/27/pripominky-nur-k-navrhu-noveho-zakona-o-ucetnictvi/>

Závěr

Navrhovaná právní účetnictví úprava se zaměřuje zejména na zajištění věrného a poctivého obrazu finanční situace a finanční výkonnosti, snížení administrativní náročnosti, zpřehlednění právní úpravy, zajištění kompatibility s právem EU, zvýšení vypovídací hodnoty účetnictví pro uživatele, kompatibilitu s uznávanými koncepčními rámci, zachování konkurenceschopnosti České republiky a digitalizaci účetnictví. Mělo by dojít k širšímu využití mezinárodních účetních standardů a pokud má být navrhovaná zákonná úprava relativně trvalá, měla by do určité míry též předjímat vývoj účetnictví v budoucnosti. Samotný dopad zákona je velmi široký a zasáhne nejen všechny účetní jednotky ale také všechny uživatele účetních informací.

Nelze pominout ani skutečnost, že ve světě obecně a také v EU dochází k upřesňování požadavků na kvalitu účetní závěrky zejména z důvodu uspokojování požadavků zvýšeného veřejného zájmu (potenciální investoři, kapitálový trh, banky, obchodní partneři), což se odráží i ve změnách předpisů pro účetnictví v České republice. Dalším impulsem k novelizaci je rovněž uplatňování příslušných opatření, která na úseku účetnictví směřují k naplnění mezinárodních dohod k potírání hospodářské trestné činnosti.

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

Pokud mají být účetní informace srovnatelné na mezinárodní úrovni, je nutné reagovat na mezinárodní trendy v oblasti účetnictví (např. mezinárodní účetní standardy). Touto reakcí se zvýší konkurenceschopnost dotčených jednotek a zároveň nebudou kladeny překážky pro volný pohyb zboží, práce a kapitálu. Z tohoto pohledu je více než žádoucí,

aby byly právní předpisy v oblasti účetnictví neustále modernizovány a tím vyhovovaly aktuálním požadavkům uživatelů na výstupy z účetnictví.“

I když se už více než patnáct let mluví o novelizaci zákona o účetnictví či zcela novém zákoně, stále platí stávající, přes třicet let starý zákon o účetnictví. V prosinci 2022 skončilo připomínkové řízení ke zcela novému zákonu o účetnictví, jehož předpokládaná účinnost by měla být nejdříve od 1. ledna 2014. V době zadání diplomové práce se přepokládalo, že stav legislativních prací na novém zákoně o účetnictví bude v pokročilejší fázi a že v době, kdy bude diplomová práce odevzdána, bude již návrh zákona schválen.

Cílem této diplomové práce bylo popsat stávající právní úpravu českého účetnictví, způsob regulace účetnictví, koncepční rámce účetního výkaznictví a postup legislativních prací, který směřuje k vydání nové účetní legislativy, a posoudit dosavadní přístupy v procesu rekodifikace českého účetního práva včetně doporučení na základě zjištění z vnějšího připomínkového řízení k návrhu nového zákona o účetnictví.

Pro tyto účely byla nejprve v první kapitole shrnuta obecná východiska regulace účetnictví v České republice – současná právní úprava účetnictví, vybrané rozdíly mezi mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou popisuje současný stav v oblasti evropských účetních předpisů.

V druhé kapitole byla popsána struktura a role koncepčního rámce při vymezení cíle účetnictví a byl porovnán koncepční rámec mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS s českými účetními předpisy. Dále byly popsány stěžejní účetní zásady a principy a přínos koncepčního rámce v návrhu nového zákona o účetnictví. Bylo konstatováno, že koncepční rámec přispěje k vyšší právní jistotě a ke sladění zejména s koncepčním rámcem IFRS, čímž přinese účetním jednotkám zmírnění administrativní zátěže a urychlí proces přechodu od účtování na účtech k účetnímu výkaznictví.

Postup legislativních prací na novém zákoně o účetnictví byl popsán ve třetí kapitole. Věcný záměr nového zákona o účetnictví schválila vláda ČR v říjnu 2020 a do Poslanecké sněmovny ho měla předložit do 30. června 2022. S novým právním předpisem pro oblast účetnictví měly být vydány i nové prováděcí právní předpisy a tzv. změnový zákon. V Plánu legislativních prací vlády na rok 2022 byl pak stanoven termín předložení vládě na srpen 2022. Parafované znění návrhu nového zákona o účetnictví bylo ale zveřejněno do připomínkového řízení až 26. října 2022 s předpokládaným termínem nabytí účinnosti

1. ledna 2024. Zatímco stávající zákon o účetnictví čítá 40 paragrafů, návrh nového zákona obsahuje 172 paragrafů. Důvodová zpráva k návrhu nového zákona o účetnictví má rozsah 283 stran. Chybí ale tzv. změnový zákon a prováděcí předpisy (vyhlášky). Teze prováděcích vyhlášek k návrhu zákona o účetnictví byly sice zveřejněny, ale jen v nedostatečně základní struktuře a jen pro veřejný sektor. I kdyby došlo ke schválení zákona už v průběhu roku 2023, nový zákon o účetnictví 1. ledna 2024 navrhované účinnosti nenabude. Nabytí účinnosti nového zákona o účetnictví 1. ledna 2024 by bylo v rozporu s věcným záměrem nového zákona o účetnictví, kdy v návrhu věcného záměru zákona o účetnictví je uvedeno, že se předpokládá legisvakantní lhůta 12 až 24 měsíců, aby měly účetní jednotky možnost seznámit se s navrženými změnami a přizpůsobit jim své účetnictví, a navrhuje se, aby zákon o účetnictví nabyl účinnosti aspoň dvanáct měsíců po vstupu nového zákona v platnost, vždy však od 1. ledna. Proto je nabytí účinnosti dnem 1. ledna 2024 zcela nekonceptní, neadekvátní s ohledem na absenci prováděcích předpisů a rozsah předpokládaných změn uvedených v návrhu zákona. Krátká legisvakantní lhůta není dostatečná pro plnou implementaci všech připravovaných změn. Předpokládá se zařazení materiálu na jednání vlády ČR s rozpravou. Do Plánu legislativních prací vlády na rok 2023 však v době odevzdání diplomové práce není projednání nového zákona o účetnictví a souvisejícího změnového zákona zařazeno.

Ve čtvrté kapitole je představena struktura návrhu nového zákona o účetnictví a jsou popsány nedůležitější očekávané změny. Větší prostor v rámci navrhovaných změn byl věnován přestupkům. Úprava přestupků podle zákona o účetnictví i podle návrhu nového zákona o účetnictví představuje *lex specialis* k úpravě přestupků obsažené v přestupkovém zákoně. V rámci terminologických zpřesnění by neměl zákonodárce v Důvodové zprávě označovat zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, jako „zákon o přestupcích“, ale jako „přestupkový zákon“. Sousedním „zákon o přestupcích“ se totiž označoval zákon č. 200/1990, Sb., o přestupcích, který není od 1. července 2017 součástí právního řádu České republiky, protože byl zrušen a nahrazen novou úpravou zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (a také zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích). Závěr čtvrté kapitoly je zevrubněji zaměřen na digitalizaci účetnictví. Tato část práce je rozsáhlejší, neboť byly využity praktické zkušenosti autorky diplomové práce s účetnictvím a s implementací účetních softwarů.

Pátá kapitola mapuje připomínky k návrhu nového zákona o účetnictví. Připomínková místa poukázala na velký počet nesrovnalostí a nejasností v návrhu zákona. Stávající zákon o účetnictví je stále navzdory úpravám nebo doplněním některých ustanovení kvalitní zákon. Zákonodárce si v návrhu nového zákona o účetnictví dal především za cíl přejít od účtování k výkaznictví, zahrnout všechny typy účetních jednotek a vytvořit koncepční rámec. Na návrhu zákona pracoval zákonodárce několik let, ale momentální podoba návrhu zákona je zklamáním. Návrh nového zákona o účetnictví nemá pevnou strukturu, v paragrafech se vyskytují skutečnosti, které do zákona nepatří. Zákonodárce nepochopitelně definoval některé pojmy zcela odlišně od definic v IFRS. Vzhledem k nekvalitnímu obsahu návrhu nového zákona o účetnictví, neexistujícím prováděcím předpisům (vyhláškám) a nepředložení tzv. změnového zákona kvůli nezbytnosti úprav v jiných zákonech, z nichž nejdůležitější jsou změny zákona o daních z příjmů, nebo kvůli zrušení některých právních norem nenabyde nový zákon o účetnictví účinnosti dnem 1. ledna 2024, ale až 1. ledna 2025 nebo dokonce až 1. ledna 2026.

Rekodifikace českého účetního práva může s sebou přinést několik potenciálních rizik. Rekodifikace může způsobit nejistotu v oblasti účetnictví, protože nové předpisy přes svoji robustnost budou muset být interpretovány a uplatňovány v praxi. To může vést k různým výkladům a sporům mezi účetními, auditory a správními orgány. Ne všichni účetní a auditoři jsou změně nakloněni, protože přibude mnoho nejasností a dalších povinností. Rekodifikace může způsobit potíže pro účetní jednotky, které budou muset přizpůsobit své účetní systémy novým požadavkům a postupům. To může zahrnovat náklady na aktualizaci softwaru, školení zaměstnanců a vytvoření nových interních postupů. Pokud nebudou účetní jednotky dodržovat nové předpisy, mohou být vystaveny vysokým sankcím ze strany správních orgánů. To může vést k finančním problémům pro účetní jednotky, které nebyly schopny přizpůsobit své účetní systémy novým požadavkům. Rekodifikace může také zvýšit náklady na účetnictví a může mít negativní dopad na konkurenceschopnost společností v porovnání s jinými zeměmi, kde jsou účetní předpisy méně přísné. Pokud nové předpisy nebudou jasně formulovány a interpretovány, může to vést k nedůvěře investorů a snížení hodnoty a celkového hodnocení účetní jednotky. Všechna tato rizika by měla být pečlivě zvažována při přípravě a implementaci nové účetní legislativy a měla by být přijata opatření ke snížení potenciálních negativních dopadů.

Navrhovaná právní úprava nepředstavuje obyčejnou úpravu účetních předpisů, ke které v minulosti docházelo prakticky každý rok, ale je reformou účetnictví. Rekodifikace českého účetního práva je krok správným směrem. Nová účetní legislativa určitě časem přinese více pozitivních než negativních změn, ale je důležité zajistit, aby byla připravenost účetních jednotek na změny dostatečná.

Cílem rekodifikace účetního práva je vytvořit jasný a konzistentní právní rámec pro účetní záznamy a finanční výkazy, který zlepší transparentnost a srovnatelnost účetních výkazů. Tím by mělo být umožněno lepší rozhodování pro investory, věřitele, management společností a další zainteresované strany.

Rekodifikace účetního práva by také měla vést k větší efektivitě a snížení nákladů spojených s dodržováním právních předpisů pro účetní jednotky, protože by měla sjednotit a zjednodušit účetní postupy a pravidla.

Celkově lze tedy konstatovat, že rekodifikace českého účetního práva může být krokem správným směrem, pokud bude provedena kvalitně a v souladu s potřebami a očekáváními různých zainteresovaných stran.

Seznam použitých zdrojů

- BÁRKOVÁ, Dana, HEŘMANOVÁ, Andrea, MAURICOVÁ, Ivana. *Účetnictví se světle judikatury*. Plzeň: ZČU, 2016. ISBN 978-80-261-0682-1.
- BENDA, Václav, PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 14. vyd. Praha: Anag, 2022. ISBN 978-80-7554-334-9, str. 168.
- BŘEZINOVÁ, Hana, MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I*. 1. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2006. 496 s. ISBN 80-86716-29-5.
- BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro vybrané účetní jednotky*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 368 s. ISBN 978-80-7552-581-9.
- BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy). Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 504 s. ISBN 978-80-7552-064-7.
- ČÍŽEK, L. *Další zásadní krok na cestě ke zcela novému zákonu o účetnictví*. <https://www.roedl.cz/cs/media/newsletter/newsletter/2022-11/dalsi-zasadni-krok-na-ceste-ke-zcela-novemu-zakonu-o-ucetnictvi>
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 308 s. ISBN 978-80-7357-544-1.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2022. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*. 6. vyd. Brno: BizBooks, 2022. 358 stran. ISBN 978-80-265-1085-7.
- CHALUPA, Rostislav, KADLEC, Jiří. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 19. vyd. Praha: ANAG, 2023. 440 s. ISBN 978-80-7554-384-4.
- JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle IFRS 2011*. 1. vyd. Praha: Grada. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
- KADLECOVÁ, Jana. *Ministerstvo financí zveřejnilo návrh nového zákona o účetnictví*. Delloite. 21. 11. 2022. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/ministerstvo-financi-zverejnilo-navrh-noveho-zakona-o-ucetnictvi/>
- KARFÍKOVÁ, Marta a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vyd. 346 stran, Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 989-80-7552-935-0.
- KISLINGEROVÁ, Eva, NOVÝ, Ivan a kol. *Chování podniku v globalizujícím se prostředí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 422 stran. ISBN 80-7179-847-9.
- KOCH, Jiří. *Účetní závěrka podnikatelů bez chyb, pokut a penále*. 1. vyd. Český Těšín: Poradce, 2019. ISBN 978-80-7365-431-3.
- KÖSTLER, B. *Buchhaltung digitalisieren: So gehen Sie vor*. Lexware, 25.1.2022.
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 3. vyd. 740 stran. Praha: VOX, 2019. ISBN 978-80-87480-70-0.
- MACHOVÁ, Alena, ZAHRADNÍKOVÁ, Jana. *Věcný záměr nového zákona o účetnictví a digitalizace účetnictví*. SVOČ. Plzeň, 2022.

- MEJZLÍK, Ladislav, 2023. *Aktuální problémy regulace účetnictví. Firemní seminář pro Raiffeisenbank 24. 2. 2023.* [online]. Praha. [cit. 28. 2. 2023] Dostupné z: <https://ffu.vse.cz/wp-content/uploads/page/13603/Mejzlik-prezentace-Raiffeisenbank.pdf>
- MLÁDEK, Robert, KRUPOVÁ, Lenka. Teoretická východiska při tvorbě normativních textů v USA v kontrastu k teoretické bázi standardů IAS / IFRS – koncepční rámec. <https://aop.vse.cz/pdfs/aop/2004/01/03.pdf>
- NEJMANOVÁ, Eva. *Koncepční rámec IFRS I.* Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/clanek/koncepcni-ramec-ifrs-i.html>
- RÜCKEROVÁ, Lenka. *Připomínky KA ČR k návrhu nového zákona o účetnictví.* Časopis Auditor 1/2023. Praha: KA ČR, 2023. ISSN 1210-9096.
- ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praktické aplikace.* 2. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2007. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.
- VODIČKA, Milan. *Digitalizace a automatizace účetnictví v roce 2021, 2. část.* Bohuňovice: Účetní portál, 2021.
- ZAVADILOVÁ, Pavla, RYŠAVÝ, Petr, BĚLEHRÁDEK, Michael. *Digitalizace účetnictví ve světle návrhu nového zákona o účetnictví.* Bulletin KDP 3/2022. Brno: KDP ČR, 26. 9. 2022. ISSN 1211-9946.
- IFRS, 2023. [online]. London: IFRS. [cit. 19. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
- International Federation of Accountants (IFAC). *Průručka Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.* Praha: NKU, 2016. ISBN 978-1-60815-293-3. Dostupné z: <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/prirucka-mezinarodnich-ucetnich-standardu-pro-verejny-sektor-vydani-2016-id9494/>
- Komora auditorů České republiky, 2023. *České účetní standardy.* [online]. Komora auditorů České republiky. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-ucetni-standardy>
- Komora auditorů České republiky, 2020. *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) dle stavu k 1. lednu 2020.* [online]. Komora auditorů České republiky. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5995/metodicka-pomucka-ifrs-2020-web.pdf>
- Komora auditorů České republiky, 2020. *Návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví.* [online]. Komora auditorů České republiky. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6174/zou-navrh-vecneho-zameru-schvaleno-vladou.docx>
- Komora auditorů České republiky, 2023. *Vyhlášky provádějící zákon o účetnictví.* [online]. Komora auditorů České republiky. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/vyhlasky>
- Ministerstvo financí, 2023. *České účetní standardy pro podnikatele a neziskový sektor.* [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a>

Ministerstvo financí, 2023. *České účetní standardy pro účetnictví státu*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetnictvi-st>

Ministerstvo financí, 2022. *Důvodová zpráva*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 19. 3. 2023]. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

Ministerstvo financí, 2018. *Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>

Ministerstvo financí, 2022. *Teze prováděcích právních předpisů*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 19. 3. 2023]. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

Ministerstvo financí, 2022. *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)*. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 19. 3. 2023]. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled vybraných ustanovení zákona o účetnictví

Tabulka 2: Struktura Koncepčního rámce IFRS

Tabulka 3: Koncepční rámec účetnictví podle návrhu zákona o účetnictví

Tabulka 4: Plán legislativních prací MF na rok 2022

Tabulka 5: Srovnání stávající a navrhované úpravy právních předpisů v oblasti účetnictví

Tabulka 6: Výše pokut za účetní přestupky

Tabulka 7: Ustanovená návrhu nového zákona o účetnictví s více než 10 připomínkami

Tabulka 8: Četnost připomínek

Tabulka 9: Počty připomínek v částech návrhu nového zákona o účetnictví

Seznam obrázků

Obr. 1: Ovlivnění účetnictví právním systémem	12
Obr. 2: Systém regulace účetnictví v České republice	13
Obr. 3: Hierarchie účetních předpisů v České republice	18
Obr. 4: Evropská regulace účetnictví.....	24

Seznam grafů

Graf 1: Nejčastěji připomínkové paragrafy návrhu nového zákona o účetnictví

Graf 2: Četnost připomínek

Graf 3: Připomínky k návrhu nového zákona o účetnictví

Graf 4: Počet připomínek v %

Seznam příloh

Příloha 1 – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

Příloha 2 – Mezinárodní účetní standardy IAS

Příloha 3 – Interpretace SIC a IFRIC

Příloha 4 – Schválené interpretace NÚR

Příloha 5 – Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS

Příloha 6 – Obsah struktury koncepčního rámce účetnictví

Příloha 7 – Přehled ustanovení v návrhu nového zákona o účetnictví

Příloha 8 – Ukázka tabulky s připomínkami (výřez)

Příloha 1 – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

Přehled Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) stav ke dni odevzdání diplomové práce		
Označení standardu	Název standardu v českém jazyce	Název standardu v anglickém jazyce
IFRS 1	První aplikace IFRS	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	Share-based Payment
IFRS 3	Podnikové kombinace	Business Combinations
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
IFRS 7	Finanční nástroje – zveřejňování	Financial Instruments : Disclosures
IFRS 8	Provozní segmenty	Operating Segments
IFRS 9	Finanční nástroje	Financial Instruments
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka	Consolidated Financial Statements
IFRS 11	Společná uspořádání	Joint Arrangements
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách	Disclosure of Interests in Other Entities
IFRS 13	Ocenění v reálné hodnotě	Fair Value Measurement
IFRS 14	Řízení odložených účtů u regulovaných aktivit	Regulatory Deferral Accounts
IFRS 15	Výnosy ze smluv s odběrateli	Revenue from Contracts with Customers
IFRS 16	Leasingy	Leases
IFRS 17	Pojistné smlouvy Tento standard od 1. ledna 2023 nahradí IFRS 4 – Pojišťovací smlouvy.	Insurance Contracts

Zdroj: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

Příloha 2 – Mezinárodní účetní standardy IAS

Přehled Mezinárodních účetních standardů (IAS) stav ke dni odevzdání diplomové práce		
Označení standardu	Název standardu v českém jazyce	Název standardu v anglickém jazyce
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	Presentation of Financial Statements
IAS 2	Zásoby	Inventories
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích	Statement of Cash Flows
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech, řešení chyb	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10	Události po rozvahovém dni	Events after the Reporting Period
IAS 12	Daně ze zisku	Income Taxes
IAS 16	Pozemky, budovy, zařízení	Property, Plant and Equipment
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23	Výpůjční náklady	Borrowing Costs
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	Related Party Disclosures
IAS 26	Penzijní plány	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27	Nekonsolidovaná účetní závěrka	Separate Financial Statements
IAS 28	Investice do přidružených a společných podniků	Investments in Associates and Joint Ventures
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 32	Finanční nástroje: Prezentace (vykazování)	Financial Instruments: Presentation
IAS 33	Zisk na akcii	Earnings per Share
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	Interim Financial Reporting
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	Impairment of Assets
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	Provisions Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Nehmotná aktiva	Intangible Assets
IAS 39	Finanční nástroje: Účtování a oceňování	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40	Investice do nemovitostí	Investment Property
IAS 41	Zemědělství	Agriculture

Zdroj: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias>; <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

Příloha 3 – Interpretace SIC a IFRIC

Přehled interpretací stav ke dni odevzdání této diplomové práce		
Označení interpretace	Název interpretace v českém jazyce	Název interpretace v anglickém jazyce
SIC-7	Zavedení eura	Introduction of the Euro
SIC-10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities
SIC-25	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů	Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders
SIC-29	Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb	Service Concession Arrangements: Disclosures
SIC-32	Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky	Intangible Assets - Web Site Costs
IFRIC 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities
IFRIC 2	Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments
IFRIC 5	Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds
IFRIC 6	Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad	Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment
IFRIC 7	Použití metody přepracování výkazů podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IFRIC 10	Mezitimní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv	Interim Financial Reporting and Impairment
IFRIC 12	Ujednání o poskytování licencovaných služeb	Service Concession Arrangements
IFRIC 14	Zálohy v rámci požadavků na minimální financování	IAS 19 - The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction
IFRIC 16	Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation
IFRIC 17	Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům	Distributions of Non-cash Assets to Owners
IFRIC 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments
IFRIC 20	Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu	Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine
IFRIC 21	Poplatky	Levies
IFRIC 22	Cizoměnové transakce a zálohová plnění	Foreign Currency Transactions and Advance Consideration
IFRIC 23	Nejistota týkající se daní ze zisku	Uncertainty over Income Tax Treatments

Zdroj: <https://www.daneprolidi.cz/aktualita/prehled-mus-a-interpretaci.htm>

Příloha 4 - Schválené interpretace NÚR

Číslo	Název	Schváleno
I - 1	Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv	01.04.2019
I - 2	Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech	01.04.2019
I - 3	Rezerva na splatnou daň	01.04.2019
I - 4	Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence	01.04.2019
I - 5	Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dl. majetku	01.04.2019
I - 7	Komisionářské smlouvy	01.04.2019
I - 8	Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku	01.04.2019
I - 9	Odložená daň - první vykázání	01.04.2019
I - 10	Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele	01.04.2019
I - 11	Srovnatelnost informací za běž. a min. úč. období v ind. úč. závěrce podnikatelů (nahrazena I-30)	01.04.2019
I - 12	Faktoring	01.04.2019
I - 13	Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek (stažena)	09.10.2007
I - 14	Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace	01.04.2019
I - 15	Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku	01.04.2019
I - 16	Vykazování úplatně nabytého samostatného věcného břemene(aktualizována)	31.10.2022
I - 17	Pobídky v nájemních vztazích	01.04.2019
I - 18	Dohadné položky v cizí měně	01.04.2019
I - 19	Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu	01.04.2019
I - 20	Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů	01.04.2019
I - 21	Odpis cizoměnové pohledávky a závazku	01.04.2019
I - 22	Dotace v cizí měně	01.04.2019
I - 23	Ocenění nabyté cizoměnové pohledávky	01.04.2019
I - 24	Události po rozvahovém dni	01.04.2019
I - 25	Ocenění po předchůdci	01.04.2019
I - 26	Slevy z pořizovací ceny dl. hm. majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání	01.04.2019
I - 27	Následné získání dotace na dlouhodobý majetek	01.04.2019
I - 28	Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek	01.04.2019
I - 29	Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách	01.04.2019
I - 30	Srovnatelnost informací za běž. a min. účetní období v ind. úč. závěrce podnikatelů (nahrazuje I-11)	01.04.2019
I - 31	Meziříční účetní výkaznictví	01.04.2019
I - 32	Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu	01.04.2019
I - 33	Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání	01.04.2019
I - 34	Rezervy na likvidace	01.04.2019
I - 35	Oceňování zásob vytvořených vlastní činností	01.04.2019
I - 36	Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu	01.04.2019
I - 37	Časové rozlišování a cizí měna	01.04.2019
I - 38	Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce	01.04.2019
I - 39	Inventarizační rozdíly u zásob a dlouhodobého majetku	15.04.2019
I - 40	Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje	27.01.2020
I - 41	Zákaznické věrnostní programy	19.06.2020
I - 42	Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou	19.10.2020
I - 43	Poskytnuté zálohy vedené v cizí měně	19.10.2020
I - 44	Vykázání vkladu do právnické osoby neziskového charakteru v aktivech vkladatele	14.12.2020
I - 45	Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv – testování a vykazování	22.03.2021
I - 46	Účetní řešení uvolněného a vypořádacího podílu v s.r.o. a vypořádacího podílu v družstvu	18.06.2021
I - 47	Přijaté zálohy v cizí měně	31.01.2022
I - 48	Ocenění aktiv a závazků při operacích se závodem nebo jeho částí	16.01.2023

Zdroj: <https://www.ucetni-portal.cz/interpretace-nur/> a <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/>

Příloha 5 – Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS

Přehled Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS)			
stav ke dni odevzdání této diplomové práce			
Označení standardu	Název standardu v českém jazyce	Název standardu v anglickém jazyce	Na základě
IPSAS 1	Předkládání účetní závěrky	Presentation of Financial Statements	IAS 1
IPSAS 2	Výkaz peněžních toků	Cash Flow Statements	IAS 7
IPSAS 3	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8
IPSAS 4	Dopady změn měnových kurzů cizích měn	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21
IPSAS 5	Výpůjční náklady	Borrowing Costs	IAS 23
IPSAS 6	Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka (nahrazeno IPSAS 34)	Consolidated and Separate Financial Statements (superseded by IPSAS 34)	IAS 27
IPSAS 7	Investice do přidružených jednotek (nahrazeno IPSAS 36)	Investments in Associates (superseded by IPSAS 36)	IAS 28
IPSAS 8	Účasti na společném podnikání (nahrazeno IPSAS 37)	Interests in Joint Ventures (superseded by IPSAS 37)	IAS 31
IPSAS 9	Výnosy ze směnných transakcí	Revenue from Exchange Transactions	IAS 18
IPSAS 10	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29
IPSAS 11	Smlouvy o zhotovení	Construction Contracts	IAS 11
IPSAS 12	Zásoby	Inventories	IAS 2
IPSAS 13	Leasingy	Leases	IAS 17
IPSAS 14	Události po datu vykazání	Events After the Reporting Date	IAS 10
IPSAS 15	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování (nahrazeno -> IPSAS 28,29,30)	Financial Instruments: Disclosure and Presentation (superseded by IPSAS 28,29,30)	
IPSAS 16	Investice do nemovitostí	Investment Property	IAS 40
IPSAS 17	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment	IAS 16
IPSAS 18	Vykazování podle segmentů	Segment Reporting	IAS 14
IPSAS 19	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37
IPSAS 20	Zveřejňování spřízněných stran	Related Party Disclosures	IAS 24
IPSAS 21	Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 22	Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí	Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	n/a
IPSAS 23	Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	n/a
IPSAS 24	Předkládání rozpočtových informací v účetní závěrce	Presentation of Budget Information in Financial Statements	n/a
IPSAS 25	Zaměstnanecské požitky (nahrazeno IPSAS 39)	Employee Benefits (superseded by IPSAS 39)	IAS 19
IPSAS 26	Znehodnocení peněžotvorných aktiv	Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 27	Zemědělství	Agriculture	IAS 41
IPSAS 28	Finanční nástroje: vykazování	Financial Instruments: Presentation	IAS 32
IPSAS 29	Finanční nástroje: uznání a oceňování	Financial Instruments: Recognition and Measurement	IAS 39
IPSAS 30	Finanční nástroje: zveřejňování	Financial Instruments: Disclosures	IFRS 7
IPSAS 31	Nehmotná aktiva	Intangible Assets	IAS 38
IPSAS 32	Ujednání o poskytování koncesovaných služeb (zadavatel)	Service Concession Arrangements: Grantor	IFRIC 12

IPSAS 33	První přijetí standardů IPSAS na akruální bázi	First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs	n/a
IPSAS 34	Samostatná účetní závěrka	Separate Financial Statements	IAS 27
IPSAS 35	Konsolidovaná účetní závěrka	Consolidated Financial Statements	IFRS 10
IPSAS 36	Investice do přidružených jednotek a společných podnikání	Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28
IPSAS 37	Společná ujednání	Joint Arrangements	IFRS 11
IPSAS 38	Zveřejňování účastí v jiných jednotkách	Disclosure of Interests in Other Entities	IFRS 12
IPSAS 39	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits	IAS 19
IPSAS 40	Kombinace veřejného sektoru	Public Sector Combinations	n/a
IPSAS 41	Finanční nástroje	Financial Instruments	IFRS 9
IPSAS 42	Sociální dávky	Social Benefits	

Zdroj: <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas> a <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

Příloha 6 – Obsah struktury koncepčního rámce účetnictví

Č.	Termín		Nyní v ZoÚ	Poznámka		
I.	Cíle účetnictví	Informace pro rozhodování	§ 7 odst. 1			
		Předvídání budoucích peněžních toků		Není explicitně, lze dovodit z § 7 odst. 1 („rozhodování“)		
		Informace o finanční situaci a výkonnosti	§ 2 odst. 1			
II.	Předpoklady	Vymezení účetní jednotky	§ 1 odst. 2	ÚJ jsou vymezeny na základě formy, ne obsahu		
		Trvání podniku	§ 7 odst. 3			
		Oceňování v penězích	§ 4 odst. 12	Je povolena pouze česká měna		
		Periodicita	§ 3 odst. 2	Není vždy dodržována 12 měsíční perioda (např. přeměny). Nejsou stanovena věcná kritéria nastavení hospodářského roku.		
III.	Zásady	Stálost cen		Není definováno.		
		Akruálnost	§ 3 odst. 1			
		Přirazování nákladů a výnosů		Není explicitně. Lze dovodit z § 3 odst. 1		
IV.	Kvalitativní charakteristiky a omezení	Srozumitelnost	• účetní závěrky	§ 7 odst. 1, § 19 odst. 7		
			• vedení účetnictví	§ 8 odst. 5		
		Použitelnost pro rozhodování	§ 7 odst. 1			
		Relevance	Použitelnost pro předvídání	§ 7 odst. 1		Není explicitně. Lze dovodit z § 7 odst. 1 („rozhodování“)
			Použitelnost pro hodnocení			
		Spolehlivost	Ověřitelnost	§ 19 odst. 7	§ 8 odst. 4	V ZoÚ: věrný a poctivý, použitelný pro rozhodování + úplnost a včasnost
			Věrné zobrazení		§ 7 odst. 1	
			Přednost obsahu před formou		§ 7 odst. 2	
			Neutralita			
		Ostatní	Srovnatelnost	n/a	§ 19 odst. 7	
Konzistence	§ 7 odst. 4					
V.	Výjimky (omezení)	Náklady versus užitek	§ 19 odst. 7			
		Významnost	§ 19 odst. 7			
		Opatrnost	§ 25 odst. 3			

		Rozpory mezi koncepčními požadavky	§ 7 odst. 2	
		Specifika odvětví	vyhlášky	
VI.	Základní prvky výkazů	Aktiva	Není definováno	
		Dluhy		
		Vlastní kapitál		
		Výnosy (tržby)		
		Náklady		
		Výsledek hospodaření		
		Jiný výsledek		
		Úplný výsledek		
		Přínosy		
		Újmy		
		Vklady vlastníků		
		Výběry vlastníků		
		Příjmy		
		Výdaje		
VII.	Ostatní definice	Závazky	Není definováno	
		Reálná hodnota	§ 27 odst. 3 a násl.	
		Rezervy	§ 26 odst. 3	

Zdroj: Ministerstvo financí, 2018. *Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030*. [online]. Praha: Ministerstvo financí. [cit. 31. 1. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>

Příloha 7 – Struktura návrhu nového zákona o účetnictví

ČÁST PRVNÍ	§ 1	Vymezení předmětu úpravy
	§ 2	Vymezení cíle účetního výkaznictví
	§ 3	Vymezení požadavků na kvalitu účetních informací
	§ 4	Relevantnost
	§ 5	Hodnověrnost
	§ 6	Včasnost
	§ 7	Srozumitelnost
	§ 8	Spolehlivost
	§ 9	Srovnatelnost
	§ 10	Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční situaci
	§ 11	Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční výkonnosti
	§ 12	Prvky účetního výkaznictví v případě nezisk. ÚJ a ÚJ veř. sektoru
	§ 13	Požadavek věrného a poctivého zobrazení
	§ 14	Vymezení požadavku věrného a poctivého zobrazení
	§ 15	Naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení
	§ 16	Zásada trvání účetní jednotky
	§ 17	Akruálnost
	§ 18	Zásada významnosti
	§ 19	Zásada zákazu kompenzace
	§ 20	Zásada bilanční kontinuity
	§ 21	Účetní metody
	§ 22	Zásada konzistence
	§ 23	Retrospektivní úprava účetní závěrky
ČÁST DRUHÁ	§ 24	Účetní jednotka
	§ 25	Zahraniční pobočka účetní jednotky
	§ 26	Účetní jednotka po zrušení
	§ 27	Právní nástupnictví fyzické osoby
	§ 28	Právní nástupnictví při přeměnách
	§ 29	Převod práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru
	§ 30	Základní ustanovení o úč. postupech používaných pro účely zvl. právní úpravy
	§ 31	Druhy účetních jednotek
	§ 32	Kategorie účetních jednotek
	§ 33	Vymezení některých pojmů pro účely kategorizace
	§ 34	Obecná pravidla určení kategorie účetních jednotek
	§ 35	Pravidla určení kategorie účetních jednotek u mateřské entity
	§ 36	Konsolidační celek
	§ 37	Mateřská entita, dceřiná entita, entita pod spol. vlivem a přidružená entita
	§ 38	Dceřiná entita nezahrnutá do konsolidačního celku
	§ 39	Kategorie konsolidačních celků
	§ 40	Vymezení některých pojmů pro účely kategorizace konsolidačních celků
	§ 41	Určení kategorie konsolidačních celků
	§ 42	Vymezení konsolidační povinnosti
	§ 43	Obecná výjimka z konsolidační povinnosti
	§ 44	Konsolidační celek konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku
	§ 45	Výjimka z kons. povinnosti při konsolidaci v nadřazeném kons. celku
	§ 46	Vymezení subjektů konsolidace státu
	§ 47	Vymezení konsolidační povinnosti České republiky
ČÁST TŘETÍ	§ 48	Základní vymezení účetního období
	§ 49	Účetní období při vzniku a zániku účetní jednotky
	§ 50	Účetní období v případě přeměny
	§ 51	Zvláštní ustanovení o konci účetního období
	§ 52	Spojování účetních období
	§ 53	Vymezení konsolidačního období
	§ 54	Vymezení konsolidačního období České republiky
ČÁST ČTVRTÁ	§ 55	Měna účetnictví
	§ 56	Změna měny účetnictví
	§ 57	Přepočet limitu v české měně na jinou měnu
	§ 58	Aktiva a dluhy sledované v jiné měně

	§ 59	Okamžik přepočtu jiné měny na měnu účetnictví
	§ 60	Obecný kurz
	§ 61	Sjednaný kurz
	§ 62	Pevný kurz
	§ 63	Výjimky z použití některých kurzů přepočtu
	§ 64	Přepočet měny zahraniční pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky
	§ 65	Okamžik účetního ocenění
	§ 66	Vymezení některých pojmů pro účely oceňování
	§ 67	Určení prvotní účetní hodnoty
	§ 68	Prvotní ocenění aktiv a dluhů při přeměnách
	§ 69	Převzetí účetní hodnoty u účetních jednotek veřejného sektoru
	§ 70	Následné ocenění aktiv a dluhů oceňovaných na základě aktuálních cen
	§ 71	Vymezení aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen
	§ 72	Následné ocenění aktiv a dluhů oceňovaných na základě hist. cen
	§ 73	Snížení prvotní účetní hodnoty
	§ 74	Účetně odpisovaná aktiva
	§ 75	Účetní dodatečné zhodnocení
	§ 76	Ocenění stejného druhu zásob při vyřazení
	§ 77	Výjimky z následného ocenění
	§ 78	Vymezení účetní závěrky
	§ 79	Druhy účetní závěrky
	§ 80	Mezitimní účetní závěrka
	§ 81	Uvádění aktiv a dluhů v rozvaze
	§ 82	Náležitosti účetní závěrky
	§ 83	Povinnost sestavit individuální účetní závěrku a zahajovací rozvahu
	§ 84	Mezitimní individuální úč. závěrka a zahajovací rozvaha při přeměně
	§ 85	Účetní výkazy tvořící individuální účetní závěrku
	§ 86	Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku
	§ 87	Účetní výkazy tvořící konsolidovanou účetní závěrku
	§ 88	Metody konsolidace
	§ 89	Oceňování podílu v přidružené entitě
	§ 90	Povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku ČR
	§ 91	Účetní výkazy tvořící řádnou konsolidovanou účetní závěrku ČR
	§ 92	Metody konsolidace a oceňování podílů
	§ 93	Pomocné přehledy
	§ 94	Poskytování účetních dokumentů nebo údajů ÚJ veřejného sektoru
ČÁST PÁTÁ	§ 95	Účetní zprávy obsahující finanční a nefinanční informace
	§ 96	Povinnost vyhotovit individuální zprávu vedení
	§ 97	Vymezení individuální zprávy vedení
	§ 98	Přehled nefinančních informací v individuální zprávě vedení
	§ 99	Vymezení konsolidované zprávy vedení
	§ 100	Přehled nefinančních informací v konsolidované zprávě vedení
	§ 101	Výjimky z vyhotovení zprávy vedení
	§ 102	Povinnost vyhotovit individuální zprávu o platbách správním entitám
	§ 103	Výjimky z povinnosti vyhotovit ind. zprávu o platbách spr. entitám
	§ 104	Vymezení individuální zprávy o platbách správním entitám
	§ 105	Povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách spr. entitám
	§ 106	Vymezení konsolidované zprávy o platbách správním entitám
	§ 107	Povinnost vyhotovit individuální zprávu o daních z příjmů
	§ 108	Povinnost vyhotovit ind. zprávu o daních z příjmů entity z třetí země
	§ 109	Vymezení individuální zprávy o daních z příjmů
	§ 110	Povinnost vyhotovit kons. zprávu o DP nejvyšší mat. entity
	§ 111	Povinnost vyhotovit kons. zprávu o DP nejvyšší mat. entity ze třetí země
	§ 112	Vymezení konsolidované zprávy o daních z příjmů
ČÁST ŠESTÁ	§ 113	Vymezení účetní statutární výroční zprávy
ČÁST SEDMÁ	§ 114	Povinnost zajistit povinný audit
	§ 115	Výjimky z povinného auditu
ČÁST OSMÁ	§ 116	Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací
	§ 117	Zveřejňování řádné statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku
	§ 118	Předávání stat. výroční zprávy ke zveřejnění prostř. jiného subjektu

	§ 119	Zpřístupnění informací o daních z příjmů
	§ 120	Zvláštní ustanovení o zpřístupnění statutární výroční zprávy
ČÁST DEVÁTÁ	§ 121	Vedení účetnictví a účetní systém
	§ 122	Účetní dokumentace
	§ 123	Zachycování skutečností nezbytných pro tvorbu účetní informace
	§ 124	Vyhodnocení a dokladovost účetního případu
	§ 125	Zaznamenání dopadu účetního případu do účetního systému
	§ 126	Účtový rozvrh
	§ 127	Otevírání a uzavírání účtů
	§ 128	Průkaznost účetního dokumentu
	§ 129	Vymezení požadavků průkaznosti účetního dokumentu
	§ 130	Konzistence účetního systému
	§ 131	Vnitřní kontrolní systém využívaný pro účely vedení účetnictví
	§ 132	Úschova účetní dokumentace
	§ 133	Základní ustanovení o inventarizaci
	§ 134	Inventura
	§ 135	Inventarizační protokol
ČÁST DESÁTÁ	§ 136	Mezinárodní účetní standardy
	§ 137	Podmínky pro použití mez. úč. standardů při ind. úč. výkaznictví
	§ 138	Použití mez. úč. standardů při ind. úč. výkaznictví
	§ 139	Použití mez. úč. standardů při kons. úč. výkaznictví
	§ 140	Vztah mezinárodních účetních standardů k účetním předpisům
	§ 141	Částečné použití mezinárodních účetních standardů
ČÁST JEDENÁCTÁ	§ 142	Základní ustanovení o hotovostním účetnictví
	§ 143	Cíl a zásady hotovostního účetnictví
	§ 144	Účetní jednotky používající hotovostní účetnictví
	§ 145	Vymezení někt. pojmů pro účely použití hotovostního účetnictví
	§ 146	Účetní období účetní jednotky používající hotovostní účetnictví
	§ 147	Měna účetnictví účetní jednotky používající hotovostní účetnictví
	§ 148	Ocenění v hotovostním účetnictví
	§ 149	Účetní závěrka v hotovostním účetnictví
	§ 150	Účetní dokumenty pro sestavení řádné kons. účetní závěrky
	§ 151	Statutární výroční zpráva v hotovostním účetnictví
	§ 152	Vedení hotovostního účetnictví
	§ 153	Inventarizace v hotovostním účetnictví
ČÁST DVANÁCTÁ	§ 154	Přestupek nezveřejnění vykazovaných informací
	§ 155	Přestupek zkreslování vykazovaných informací
	§ 156	Přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o DP
	§ 157	Přestupek neposkytnutí součinnosti při kons.výkaznictví ČR
	§ 158	Přestupek proti vedení účetnictví
	§ 159	Zveřejnění rozhodnutí o přestupku
	§ 160	Opatření k nápravě
	§ 161	Promlčecí doba
	§ 162	Osoba jednající za entitu bez právní osobnosti
	§ 163	Určení celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru
	§ 164	Příslušnost
ČÁST TRINÁCTÁ	§ 165	Výkon veřejné správy na úseku účetnictví
	§ 166	Zvláštní postupy k utajení
ČÁST ČTRNÁCTÁ	§ 167	Společná ustanovení o věcech
	§ 168	Společná ustanovení o entitách bez právní osobnosti
ČÁST PATNÁCTÁ	§ 169	Obecné přechodné ustanovení
	§ 170	Zvláštní přechodná ustanovení
	§ 171	Zrušovací ustanovení
ČÁST ŠESTNÁCTÁ	§ 172	Účinnost zákona

Zdroj: Vlastní zpracování

Příloha 8 – Ukázka tabulky s připomínkami (výřez)

		3	5	6	7	11	46	47	48	50	51	52	53	54	55	57	60	61						
		UNRR	NSZ	praha-city	MSP	kr-Piz	MV	Komora KA	ÚZSI	kr-MorSI	MPO	ČNB	MŠMT	MPSV	Komora-KDP	SMSCR	MZP	HKCR						
ČÁST PRVNÍ	§ 1 Vymezení předmětu úpravy	§ 1					1	1			1					1			6	§ 1				
	§ 2 Vymezení cíle účetního výkaznictví	§ 2					2/2, 2/2e	/1,1b,1d,2d	2/1,2e	2/2							2	2	14	§ 2				
	§ 3 Vymezení požadavků na kvalitu účetních informací	§ 3					3-9												2	§ 3				
	§ 4 Relevantnost	§ 4					4												3	§ 4				
	§ 5 Hodnověrnost	§ 5					5			05.IV									3	§ 5				
	§ 6 Včasnost	§ 6						6											1	§ 6				
	§ 7 Srozumitelnost	§ 7					7	7											3	§ 7				
	§ 8 Spolehlivost	§ 8			8		8				8								3	§ 8				
	§ 9 Srovnatelnost	§ 9					9												2	§ 9				
	§ 10 Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční situaci	§ 10					10/2,3-7,5b1	10/1,2b,4,6			10/1,2	10/2a, 5a			10/4,8			10/4	16	§ 10				
	§ 11 Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční výkonnosti	§ 11						11/1,2			11/1a,2a,4				11/4		11/1,2	11	15	§ 11				
	§ 12 Prvky účetního výkaznictví v případě neziskových účetních	§ 12			12/2,3		12/3,1-2		12/2										8	§ 12				
	§ 13 Požadavek věrného a poctivého zobrazení	§ 13					13	13											2	§ 13				
	§ 14 Vymezení požadavku věrného a poctivého zobrazení	§ 14					14	14											2	§ 14				
	§ 15 Naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení	§ 15					15												1	§ 15				
	§ 16 Zásada trvání účetní jednotky	§ 16					16/3	16/2,5			16/3								4	§ 16				
	§ 17 Akrušnost	§ 17					17/3,17	171							17/2				9	§ 17				
	§ 18 Zásada významnosti	§ 18			18		18/1,2,3	18/3											7	§ 18				
	§ 19 Zásada zákazu kompenzace	§ 19													19/3				2	§ 19				
	§ 20 Zásada bilanční kontinuity	§ 20																	0	§ 20				
	§ 21 Účetní metody	§ 21					21	21/1			21								4	§ 21				
	§ 22 Zásada konzistence	§ 22													22/5				2	§ 22				
	§ 23 Retrospektivní úprava účetní závěrky	§ 23						23/2											4	§ 23				
	§ 24 Účetní jednotka	§ 24					24/1b,1a,3		24/1b						24/1a,3	24		24	9	§ 24				
	§ 25 Zahraníční pobočka účetní jednotky	§ 25																	0	§ 25				
	§ 26 Účetní jednotka po zrušení	§ 26																	0	§ 26				
	§ 27 Právní nástupnictví fyzické osoby	§ 27			27/1/b		27/1												2	§ 27				
	§ 28 Právní nástupnictví při přeměnách	§ 28			28														1	§ 28				
	§ 29 Převod práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru	§ 29			29/1/c		29/2									29			10	§ 29				
	§ 30 Základní ustanovení o účetních postupech používaných pro účel	§ 30						30/3											2	§ 30				
	§ 31 Druhý účetních jednotek	§ 31					31/1,2	31/3	31/2a			31/2		31/2+část 5.					7	§ 31				
	§ 32 Kategorie účetních jednotek	§ 32					32	32/1,32											5	§ 32				
	§ 33 Vymezení některých pojmů pro účely kategorizace	§ 33						33/2,1							33/2				6	§ 33				
	§ 34 Obecná pravidla určení kategorie účetních jednotek	§ 34						34/1,3			34/6							34/6	7	§ 34				
	§ 35 Pravidla určení kategorie účetních jednotek u materské entity	§ 35																	0	§ 35				
	§ 36 Konsolidační celek	§ 36																	2	§ 36				
	§ 37 Materská entita, dceřiná entita, entita pod společným vlivem a p	§ 37			37										37/5	37			5	§ 37				
	§ 38 Dceřiná entita nezahrnutá do konsolidačního celku	§ 38						38/1d											2	§ 38				
	§ 39 Kategorie konsolidačních celků	§ 39					39	39											3	§ 39				
	§ 153 Inventarizace v hotovostním účetnictví	§ 153					část 12-16	154			154 a násled.								4	§ 154				
ČÁST DVANÁCTÁ	§ 154 Přestupek nezveřejnění vykazovaných informací	§ 154					155/1,2,3	155			155/2								9	§ 155				
	§ 155 Přestupek zkrácení vykazovaných informací	§ 155																	1	§ 156				
	§ 156 Přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příj	§ 156																	1	§ 157				
	§ 157 Přestupek neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkazu	§ 157																	1	§ 158				
	§ 158 Přestupek proti vedení účetnictví	§ 158			158/1		159, 159/3												2	§ 159				
	§ 159 Zveřejnění rozhodnutí o přestupku	§ 159					160/1												2	§ 160				
	§ 160 Opatření k nápravě	§ 160					161												3	§ 161				
	§ 161 Promlčecí doba	§ 161					162												1	§ 162				
	§ 162 Osoba jednající za entitu bez právní osobnosti	§ 162					163/2,1												1	§ 163				
	§ 163 Určení celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru	§ 163					164, 164/1												1	§ 164				
	§ 164 Přidělnost	§ 164																	1	§ 164				
	§ 165 Výkon veřejné správy na úseku účetnictví	§ 165					165/c, 165									165			3	§ 165				
	§ 166 Zvláštní postupy k utajení	§ 166																	1	§ 166				
	§ 167 Společná ustanovení o věcech	§ 167																	0	§ 167				
	§ 168 Společná ustanovení o entitách bez právní osobnosti	§ 168					168												1	§ 168				
	§ 169 Obecné přechodné ustanovení	§ 169																169	3	§ 169				
	§ 170 Zvláštní přechodná ustanovení	§ 170			170/6		170/1,5	170											6	§ 170				
	§ 171 Zrušovací ustanovení	§ 171					171/19												2	§ 171				
	§ 172 Účinnost zákona	§ 172				01.01.2025				2025				172					172	§ 172				
	Počet		1	3	4	21		17			65	70	2	14	25	20	3	7	37	5	9	24	656	656

Zdroj: Vlastní zpracování

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá rekodifikací českého účetního práva. Cílem diplomové práce je shrnout současný stav právní úpravy českého účetnictví, popsat způsob regulace účetnictví, koncepční rámce účetního výkaznictví a postup legislativních prací, který směřuje k vydání nové účetní legislativy. Zároveň jsou vyhodnoceny některé očekávané změny účetní legislativy, účetních postupů, způsobů vykazování, rozsahu vedení účetnictví, zavedení funkční měny, změny limitů pro povinný audit, úpravy sankcí za účetní přestupky a úroveň digitalizace v účetních jednotkách. Na základě zjištění z vnějšího připomínkového řízení k návrhu nového zákona o účetnictví je proveden rozbor připomínek a jejich statistické vyhodnocení. Pro tyto účely jsou zmapovány nejzásadnější připomínky a zformulována k nim stanoviska. V závěru práce jsou popsána potenciální rizika spojená s rekodifikací českého účetního práva a je zhodnoceno, zda s ohledem na pozitivní i negativní dopady rozsáhlých změn na účetní jednotky může být rekodifikace krokem správným směrem.

Klíčová slova: rekodifikace, zákon o účetnictví, české účetní předpisy, IFRS, koncepční rámec, účetní výkaznictví

Abstract

The thesis deals with the recodification of Czech accounting law. The aim of the thesis is to summarize the current state of the legal regulation of Czech accounting, to describe the method of regulation of accounting, conceptual frameworks of financial reporting and the process of legislative work aimed at issuing new accounting legislation. At the same time, some expected changes in accounting legislation, accounting procedures, reporting methods, scope of accounting, introduction of functional currency, changes in limits for statutory audit, adjustments in penalties for accounting offences and the level of digitalization in accounting units are evaluated. On the basis of the findings of the external comment procedure on the draft new Accounting Act, an analysis of the comments and a statistical evaluation of them is carried out. For this purpose, the most important comments are mapped and opinions on them are formulated. The paper concludes with a description of the potential risks associated with the recodification of Czech accounting law and an assessment of whether the recodification may be a step in the right direction with regard to the positive and negative impacts of extensive changes on accounting entities.

Keywords: recodification, Accounting Act, Czech accounting regulations, IFRS, conceptual framework, financial reporting