## ODŮVODNĚNÍ

## I. Obecná část

## Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy, odůvodnění jejích hlavních principů

Předkládaný návrh vyhlášky, kterou se mění některé vyhlášky provádějící zákon o účetnictví v souvislosti s vedením účetnictví v jiné než české měně, reaguje na nutnost provést změny v těchto prováděcích právních předpisech k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“):

* 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 a
* 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.

Nezbytnost změn prováděných v předmětných prováděcích právních předpisech vyplývá z novely zákona o účetnictví obsažené ve vládním návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (tzv. konsolidační balíček, projednávaný jako ST 488) (dále jen „novela zákona o účetnictví“). Předmětná novela zákona o účetnictví kromě jiného upravuje možnost vést účetnictví v jiné než české měně. Výše uvedené prováděcí právní předpisy k zákonu o účetnictví obsahují ustanovení, která odpovídají dosavadnímu stavu, tj. používání výhradně české měny v účetnictví, čímž se dostávají do rozporu se změnami navrženými v zákoně o účetnictví v rámci konsolidačního balíčku. V dotčených prováděcích právních předpisech rovněž absentuje způsob určení funkční měny a úprava přechodu na jinou než českou měnu, která je v návaznosti na změny zákona o účetnictví v rámci konsolidačního balíčku nezbytná a kterou novela zákona o účetnictví ve svých zmocňovacích ustanoveních předpokládá.

Navrhovaná právní úprava potvrzuje soulad vymezení funkční měny v českém právním řádu s vymezením funkční měny podle mezinárodních účetních standardů přijatých přímo použitelným předpisem Evropské komise, vydaným na základě přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího uplatňování mezinárodních účetních standardů (nařízení Komise (EU) č. 2023/1803 ze dne 13. září 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002), a současně upravuje postupy při změně měny účetnictví tak, aby tato změna byla pro uživatele účetní závěrky transparentní. Povaha navrhovaných změn umožňuje vyvažovat nároky na přesnost vykazování srovnatelných informací s jejich administrativní náročností na základě zásady významnosti.

Uvedená novela zákona o účetnictví dále v souvislosti s transpozicí směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, mění vymezení ročního úhrnu čistého obratu. V této souvislosti je proto nutné aktualizovat výpočet čistého obratu v některých výše uvedených prováděcích předpisech, a to tak, aby odpovídal zamýšlenému obsahu tohoto pojmu dle uvedené novely, byl zajištěn stejný postup obdobných účetních jednotek a předešlo se výkladovým nejasnostem vznikajícím zejména u specifických oborů podnikání.

Nad rámec změn vyplývajících z novely zákona o účetnictví navrhované v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, se v relevantních dotčených prováděcích právních předpisech rovněž navrhuje reflektovat vládní návrh zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (sněmovní tisk č. 515), jehož účinnost se předpokládá od 31. prosince 2023, a to především ve vztahu k odložené dani a informacím uváděným v příloze v účetní závěrce souvisejícím s dorovnávací daní. Dorovnávací daň má složité a těžko předvídatelné dopady na vykazování odložené daňové pohledávky a dluhu. Pro nespolehlivost a netransparentnost takového vykazování a z důvodu úspory administrativních nákladů se navrhuje, aby tyto dopady nebyly počítány složitou metodikou používanou pro výpočet odložené daně, nýbrž aby účetní jednotky o dopadech této daně informovaly pouze strukturovaným popisem v příloze v účetní závěrce.

## Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy se zákonem, k jehož provedení je navržena, včetně souladu se zákonným zmocněním k jejímu vydání

Na základě ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) ve spojení s § 37b odst. 1 zákona o účetnictví ve znění novely zákona o účetnictví je Ministerstvo financí zmocněno vyhláškou upravit způsob určení funkční měny a postup při změně měny účetnictví. Zmocnění Ministerstva financí k upřesnění výpočtu čistého obratu vyhláškou pak vyplývá z ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) zákona o účetnictví. Zmocnění k vymezení informací uváděných v příloze v účetní závěrce vyhláškou vyplývá z ustanovení § 4 odst. 8 písm. d) zákona o účetnictví a zmocnění k úpravě metodiky výpočtu odložené daně vyhláškou vyplývá z ustanovení § 4 odst. 8 písm. g) zákona o účetnictví.

Oprávnění Ministerstva financí vydávat v mezích své působnosti vyhlášky vyplývá z čl. 79 odst. 3 Ústavy České republiky, podle kterého ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny.

Prováděcím právním předpisem, tedy vyhláškou, podle ustálené judikatury Ústavního soudu mohou být jednotlivým subjektům ukládány povinnosti, ovšem nikoliv povinnosti primární. Tedy tyto základní povinnosti musí být stanoveny alespoň rámcově, ale přitom dostatečně jasně a určitě, zákonem, který potom podzákonný právní předpis pouze upřesňuje. Zmocnění k vydání prováděcího právního předpisu musí dostatečně jasně a určitě definovat otázky, jež zákonodárce přenechává právní úpravě v podzákonném předpisu. Současně nesmí tento prostor vymezovat natolik široce, aby prováděcí právní předpis zasahoval do sféry vyhrazené zákonu, tedy především právě do úpravy primárních povinností. Tyto požadavky předkládaný návrh vyhlášky naplňuje, neboť pouze v mezích zmocnění rozšiřuje povinnosti účetní jednotky vyplývající z použití jiné než české měny jako měny účetnictví a specifikuje způsob, jakým účetní jednotka určuje svou funkční měnu, tak, aby byl zajištěn soulad s ustanovením § 24a zákona o účetnictví ve znění novely zákona o účetnictví. Ve vztahu k problematice dopadu dorovnávací daně na účetní jednotku předkládaný návrh v souladu se zákonným zmocněním pouze rozšiřuje okruh informací uváděných v příloze v účetní závěrce a ve vztahu k problematice čistého obratu předkládaný návrh v souladu se zákonným zmocněním upřesňuje obsahové vymezení položek vykazovaných v účetní závěrce.

## Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s předpisy Evropské unie, judikaturou soudních orgánů Evropské unie a obecnými právními zásadami práva Evropské unie

Předkládaný návrh vyhlášky je plně slučitelný s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Navrhovaná právní úprava je v souladu s relevantním sekundárním právem Evropské unie v oblasti účetnictví, konkrétně v souladu se 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, v platném znění. Navrhovaná právní úprava je rovněž v souladu s nařízením Komise (EU) č. 2023/1803 ze dne 13. srpna 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008.

Navrhovaná úprava je dále v souladu se směrnicí Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS), v platném znění a směrnicí Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), v platném znění.

## Zhodnocení platného právního stavu a odůvodnění nezbytnosti jeho změny

Stávající znění prováděcích právních předpisů k zákonu o účetnictví dotčených předkládanou vyhláškou obsahují ustanovení, která odpovídají dosavadnímu stavu, tj. používání výhradně české měny v účetnictví. Vzhledem k tomu, že tyto právní předpisy nejsou uzpůsobeny pro používání jiné než české měny v účetnictví, které bude na základě novely zákona o účetnictví nově umožněno, neobsahují úpravu technických aspektů zásadních jak pro používání jiné než české měny v účetnictví, tak pro výslednou kvalitu účetních informací pro jejich uživatele. Ve srovnání s dosavadním stavem se tedy jedná o zcela novou právní úpravu, která doposud nebyla v českém právním řádu upravena.

Aby mohla být možnost použít pro vedení účetnictví jinou než českou měnu na základě novely zákona o účetnictví účetními jednotkami skutečně využita, je nezbytné v příslušných prováděcích právních předpisech k zákonu o účetnictví upravit jak způsob určení funkční měny, tak postup při změně měny účetnictví.

Stávající znění prováděcích právních předpisů také nereflektuje změnu ve vymezení čistého obratu. V této souvislosti je proto nutné upravit výpočet čistého obratu ve výše uvedených prováděcích právních předpisech s výjimkou vyhlášky č. 504/2002 Sb., a to z důvodu zajištění souladu se zákonem o účetnictví a za účelem zvýšení právní jistoty adresátů právní normy.

Stávající prováděcí předpisy také nereflektují dopady dorovnávací daně na finanční situaci a výkonnost účetní jednotky, protože tato daň doposud neexistovala. Díky tomu se stala stávající úprava výkaznictví daně z příjmů neúplnou, resp. při zobecnění stávajících pravidel, které tuto daň nezohledňují, příliš zatěžující bez patřičného informačního efektu pro uživatele účetní závěrky. Z toho důvodu je doplnění dotčených prováděcích právních předpisů (s výjimkou vyhlášky č. 504/2002 Sb.) o tuto problematiku nezbytné.

## Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy na státní rozpočet, ostatní veřejné rozpočty a podnikatelské prostředí České republiky

Předkládaný návrh vyhlášky nemá žádný finanční dopad na státní rozpočet České republiky ani na ostatní veřejné rozpočty.

Návrh novely vyhlášky nevede k negativnímu hospodářskému ani finančnímu dopadu na účetní jednotky, protože použití jiné než české měny jako měny účetnictví je dobrovolné. Tuto změnu provede tedy jen taková účetní jednotka, u které výhody použití jiné měny jako měny účetnictví převýší jednorázové administrativními náklady vynaložené na změnu měny účetnictví. U účetních jednotek, které této možnosti využijí, veskrze platí, že dojde k okamžité úspoře administrativních nákladů vyvolaných dnešní povinností účtovat výhradně v české měně a současně dojde k redukci množství kurzových rozdílů vznikajících v důsledku častých přepočtů cizích měn na českou měnu nutných vzhledem k dosavadní povinnost vést účetnictví vždy v české měně.

Negativní dopad nemají ani ustanovení týkající se výpočtu čistého obratu, neboť se jedná pouze o stanovení metodiky jeho výpočtu. Výše čistého obratu, která se používá jako kritérium uložení různých povinností, se oproti dosavadnímu stavu buď nemění, nebo se snižuje (v závislosti na charakteru činnosti účetní jednotky). Proto změna vymezení nemůže vést k žádnému negativnímu dopadu s ohledem na náročnost účetní agendy pro účetní jednotky.

Návrh řešení dopadu dorovnávací daně na účtování a vykazování nemá žádný negativní efekt na účetní jednotky ani jejich administrativní zátěž. Bez navrhované úpravy, jejímž cílem je usnadnit výkaznictví dopadů dorovnávací daně, by se účetní jednotky nacházely ve výrazně obtížnější a administrativně náročnější situaci, aniž by to však vedlo ke kvalitnějšímu výkaznictví.

## Zhodnocení sociálních dopadů, včetně dopadů na specifické skupiny obyvatel, zejména osoby sociálně slabé, osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny, dopadů na ochranu práv dětí a dopady na životní prostředí.

Navrhovaná právní úprava nemá žádné negativní sociální dopady a ani dopady na specifické skupiny obyvatel (nemá žádné dopady na osoby sociálně slabé, osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny). Navrhovaná právní úprava nemá žádné negativní dopady na ochranu práv dětí. Navrhovaná právní úprava s sebou rovněž nepřináší žádné dopady na životní prostředí.

## Zhodnocení současného stavu a dopadů navrhovaného řešení ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti mužů a žen

Navrhovaná právní úprava neupravuje vztahy, které by se dotýkaly zákazu diskriminace (ve smyslu antidiskriminačního zákona jde o nerovné zacházení či znevýhodnění některé osoby z důvodu rasy, etnického původu, národnosti, pohlaví, sexuální orientace, věku, zdravotního postižení, náboženského vyznání, víry či světového názoru). Lze proto konstatovat, že navrhované řešení nemá žádné dopady ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti mužů a žen.

## Zhodnocení dopadů navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Navrhovaná právní úprava je v souladu se zákonem č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů, a také s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů). S ohledem na svou technickou povahu navrhovaná právní úprava nezakládá žádné zpracování osobních údajů, ani nezasahuje do soukromí osob.

## Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení

Povaha navrhované vyhlášky má v zásadě technický charakter a navazuje na možnost používat jako měnu účetnictví jinou než českou měnu a svým rozsahem je přiměřená množině vztahů, které má upravovat. Ve vztahu k problematice dopadu dorovnávací daně na účetní jednotku navrhovaná vyhláška pouze rozšiřuje okruh informací uváděných v příloze v účetní závěrce a ve vztahu k problematice čistého obratu navrhovaná vyhláška upřesňuje obsahové vymezení položek vykazovaných v účetní závěrce. Navrhovaná vyhláška proto nemá potenciál korupčních rizik.

## Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu ve smyslu usnesení vlády č. 343/D z roku 2015.

## Zhodnocení dopadů na rodiny

Navrhovaná právní úprava nemá žádný dopad na rodiny.

## Zhodnocení územních dopadů, včetně dopadů na územní samosprávné celky

Navrhovaná právní úprava není způsobilá vyvolat žádné přímé územní dopady nebo dopady na územní samosprávné celky.

## Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy se zásadami digitálně přívětivé legislativy

Navrhovaná právní úprava nemá žádný negativní dopad na zásady digitálně přívětivé legislativy. Navrhovaná vyhláška neklade nové požadavky na zvýšení digitální gramotnosti zaměstnanců veřejné správy, podnikatelů nebo dalších osob, ani na pořizování nových technologických prostředků.

**II. Zvláštní část**

**K části první – Změna vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví**

**K čl. I**

1. (poznámka pod čarou č. 22)

Navrhuje se legislativně technická úprava spočívající v upřesnění obsahu poznámky pod čarou č. 22. Tato poznámka pod čarou doposud obsahovala odkaz na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008. Konkrétní mezinárodní účetní standardy a jejich znění jsou však v návaznosti na toto nařízení upraveny až nařízením Komise (EU) č. 2023/1803 ze dne 13. srpna 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. Z tohoto důvodu se navrhuje poznámku pod čarou č. 22 upravit tak, aby odkazovala nejen na předmětné nařízení Evropského parlamentu a Rady jako doposud, ale současně přímo na příslušné nařízení Komise vydané v přenesené pravomoci.

1. (§ 1 písm. i))

V návaznosti na nové zmocnění v novele zákona o účetnictví související s umožněním vedení účetnictví v jiné než české měně, která je navrhována v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, a rovněž s ohledem na nový obsah předmětné vyhlášky se navrhuje aktualizovat předmět úpravy vyhlášky. Do ustanovení § 1 se proto navrhuje doplnit nové písmeno i), kterým se předmět úpravy vyhlášky rozšiřuje o nové účetní metody spočívající ve způsobu určení funkční měny a postupu při změně měny účetnictví.

1. (§ 4 odst. 8 a 9)

Pro zajištění srovnatelnosti jednotlivých položek výkazů účetní závěrky mezi dvěma účetními obdobími s různou měnou účetnictví se navrhuje doplnit nový odstavec 8, který stanoví, že i údaje za minulé účetní období musí být vykázány v nové měně účetnictví, byť tato měna v daném období nebyla měnou účetnictví. Postup přepočtu částek uváděných ve výkazech účetní závěrky za minulé účetní období je uveden v nově navrhovaném ustanovení § 61e.

Navrhovaný odstavec 9 vychází z pravidel pro vykazování jednotlivých položek v účetní závěrce upravených v dosavadním odstavci 8 (nově označovaný jako odstavec 10). Dosavadní pravidla však vyhovovala situaci, kdy jednotlivé položky byly vykazovány výhradně v české měně, a tudíž není vyhovující pro případy, kdy budou položky v rozvaze moci být vykazovány i v jiné než české měně. S ohledem na hodnotu měn odlišných od české měny, které bude možné používat jako měnu účetnictví (euro, americký dolar a britská libra), se jako výchozí způsob vykazovaní jednotlivých položek pro účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví je jiná než česká měna, navrhuje vykazování v celých jednotkách měny účetnictví s tím, že pokud celková hodnota aktiv účetní jednotky dosahuje stanovených hodnot (10 milionů nebo 10 miliard jednotek měny účetnictví), bude této účetní jednotce umožněno vykazovat jednotlivé položky v rozvaze v celých tisících nebo celých milionech. Takto bude zajištěn analogický způsob vykazování jednotlivých položek v účetní závěrce účetních jednotek, jejichž měnou účetnictví je česká měna, a účetních jednotek, jejichž měnou účetnictví je jiná než česká měna, za současného respektování vzájemného poměru relevantních měn.

1. (§ 4 odst. 10)

V návaznosti na úpravu navrženou v § 4 odst. 8 a 9 se odstavec 10 (dosavadní odstavec 8) navrhuje upravit tak, aby byl zachován obsah věty druhé v části za středníkem. Bez ohledu na obsah nových odstavců 8 a 9 se tak i nadále vyžaduje, aby byl v účetní závěrce uveden způsob vykazování jednotlivých položek (tj. zda jsou položky vykazovány v celých jednotkách, tisících, nebo milionech). Nově bude vyžadováno také uvedení měny, v níž jsou jednotlivé položky vykázány, tj. měny účetnictví.

1. (§ 15a odst. 2)

Pro nadbytečnost dochází k vypuštění odkazu na § 59 odst. 6, který upravuje vykazování změny účetní metody při první aplikaci metody odložené daně, a to pro nadbytečnost, protože první aplikace metody odložené daně je jen jedním z případů změny metody, které se proti položce „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ účtují vždy. Fakticky tedy k žádné změně nedochází. Díky zpřehlednění daného ustanovení je také zřejmé, že rozdíly vzniklé v důsledku změny měny účetnictví, které mají charakter změny metody, se v této položce vykazují také a není je potřeba výslovně uvádět.

1. (§ 35)

Navrhované znění ustanovení § 35 reaguje na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, kterou se kromě jiného zajišťuje řádná transpozice čl. 2 odst. 5 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (dále jen „účetní směrnice“). S ohledem na čl. 2 odst. 5 účetní směrnice se v novele zákona o účetnictví roční úhrn čistého obratu navrhuje vymezit jako „čistý obrat vydělený počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobený 12“ (viz § 1d zákona o účetnictví ve znění novely zákona o účetnictví).

Oproti dosavadnímu stavu se novelou zákona o účetnictví navrhuje definovat také pojem „čistý obrat“, kterým se rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období. Předmětná definice čistého obratu je však koncipována obecně, a tudíž bez dalšího není vyhovující pro různé obchodní modely všech účetních jednotek, na které se zákon o účetnictví vztahuje. Zvláštní definice čistého obratu je v novele zákona o účetnictví s ohledem na čl. 2 odst. 5 účetní směrnice navržena pro účetní jednotky, které jsou bankami, spořitelními a úvěrními družstvy, systémově významnými obchodníky, pojišťovnami nebo zajišťovnami.

Způsob zjištění čistého obratu je však nutné podrobněji vymezit i pro ostatní podnikatelské účetní jednotky, aby byl zajištěn stejný postup obdobných účetních jednotek (srovnatelnost) a předešlo se výkladovým nejasnostem vznikajícím zejména u specifických oborů podnikání. Jednotná výpočtová báze je nezbytná, aby účetní jednotky byly zařazeny do správné kategorie účetních jednotek, neboť na kategorizaci jsou navázány další zákonem o účetnictví upravené povinnosti (rozsah účetní závěrky a v ní zveřejňované informace, povinnost auditu). Rovněž je nezbytné zabránit nesprávnému výkladu pojmu „čistý obrat“ v tom smyslu, že se jedná pouze o tržby (řádky I. a II. výkazu zisku a ztráty v druhovém členění). Takový výklad by zcela opomíjel obory činností, které zobrazují výnosy ze své obvyklé hospodářské činnosti na jiných řádcích, než jsou uvedené tržby. Účetními jednotkami, které nevykazují výnosy z „běžné“ či „obvyklé“ podnikatelské činnosti (tzv. „core business“ nebo „ordinary activities“) v tržbách (řádky I. a II. výkazu zisku a ztráty v druhovém členění), jsou například:

* směnárny (výnosy ze svých služeb vykazují jako transakce s cizí měnou, tedy jako kurzové zisky nebo ztráty),
* faktoringové společnosti (výnosy z transakcí se „zbožím“, kterým jsou v jejich případě tedy pohledávky, vykazují v ostatních výnosech),
* poskytovatelé půjček (výnosy ze svých služeb vykazují jako výnosové úroky),
* účetní jednotky v zemědělství (výnosy z klíčových dotací spjatých s jejich běžným podnikáním vykazují jako ostatní výnosy),
* leasingové společnosti (výnosy z prodeje předmětů nájmů vykazují jako výnosy z prodeje majetku).

V souladu se zmocněním v ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) zákona o účetnictví se proto navrhuje ve vyhlášce vymezit, co se rozumí výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb, tak, aby při výpočtu čistého obratu (tj. při stanovení výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb pro účely výpočtu čistého obratu) byly zohledněny výnosy, na kterých je založen obchodní model dané účetní jednotky, tedy výnosy z činnosti, kterou je možné označit jako „běžnou“ či „obvyklou“ a která je pro danou účetní jednotku v podstatě zdrojem „obživy“. Při určení této činnosti se bere především v úvahu, v jakém odvětví, oboru a na jakém trhu účetní jednotka působí a v čem spočívá její činnost pro její odběratele. Naopak se neberou v úvahu transakce nahodilé či mimořádné a takové, které nejsou charakteristickými znaky podnikatelského modelu účetní jednotky. Navržené vymezení výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb je rovněž v souladu s čl. 3 odst. 12 větou první účetní směrnice.

Pro stanovení čistého obratu pomocí součtu výnosů není určující, kde se ve výkazu zisku a ztráty příslušné výnosy vykazují. Může se jednat jak o výnosy vykázané jako tržby, tak i další výnosy, jako jsou výnosy z úroků, výnosy z prodeje majetku, výnosy z transakcí s pohledávkami, výnosy z transakcí s cizí měnou nebo výnosy z pravidelně se opakujících dotací. Z tohoto důvodu se rovněž navrhují odpovídající úpravy v přílohách č. 2 a 3, kde je upravena struktura výkazu zisku a ztráty, v němž je čistý obrat vykazován.

Je-li čistý obrat používán jako kritérium a posuzuje-li se pro tyto účely za více účetních období, pak v případě, že čistý obrat za některé z posuzovaných účetních období byl určen podle dosavadního znění právních předpisů upravujících účetnictví, bude účetní jednotka vycházet vždy z čistého obratu za účetní období určeného v souladu s právními předpisy platnými pro účetní období, za který byl daný čistý obrat určen. Podle obecného přechodného ustanovení totiž platí, že nová právní úprava (tj. nový způsob určení čistého obratu) se poprvé použije v účetním období započatém ode dne účinnosti této vyhlášky. Čistý obrat je položkou vykazovanou v účetní závěrce, do které nelze pouze z důvodu změny právní úpravy zasahovat. Účetní jednotka tedy posuzuje hodnoty již dříve zjištěné (a uvedené v účetní závěrce) a pro účely posouzení stanoveného kritéria nelze položku čistého obratu za účetní období započaté před účinností navrhované vyhlášky znovu vypočítat podle nové právní úpravy, byť by kritérium bylo posuzováno až v účetním období započatém po nabytí účinnosti navrhované vyhlášky.

1. (§ 39 odst. 1 písm. b) bod 3)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 39 odst. 3 až 5)

Odstavec 3 vyžaduje, aby účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvedla důvody, na základě kterých změnila měnu účetnictví, a další informace tak, aby uživatelé informací obsažených v účetní závěrce mohli pochopit dopad změny měny účetnictví na vykazované údaje. Ze stejných důvodů se vyžaduje, aby účetní jednotka tyto informace uvedla i v příloze v poslední účetní závěrce sestavené za účetní období předcházející účetnímu období, ve kterém došlo ke změně měny účetnictví, a to jako tzv. následnou událost.

V odstavci 4 se navrhuje postup v případech, kdy se z důvodu změny měny účetnictví začnou lišit údaje o základním kapitálu  uvedené ve veřejném rejstříku, ve kterém je účetní jednotka zapsána, a v účetnictví. Základní kapitál v rozvaze a ve veřejném rejstříku se může lišit jak v nominální výši, tak v měně, ve které je uveden. Příčinou může být např. situace, kdy se měna základního kapitálu liší od měny účetnictví, nebo když dojde k opakované změně měny účetnictví, při které se účetní jednotka vrátí k měně účetnictví, kterou již dříve používala a která je uvedena ve veřejném rejstříku, ale v důsledku několika přepočtů se bude částka uvedená v rozvaze lišit, přestože bude uvedena ve stejné měně jako ve veřejném rejstříku. Pro srozumitelnost se vyžaduje, aby příloha v účetní závěrce obsahovala vysvětlení uvedeného rozdílu.

Navrhovaný odstavec 5 navazuje na nově navržené ustanovení § 59 odst. 7, na základě kterého účetní jednotky, které účtují o odložené dani a jsou poplatníky dorovnávací daně (nebo očekávají, že se v bezprostředně následujícím účetním období poplatníky dorovnávací daně stanou), nebudou při určování výše odložené daně zohledňovat vliv dorovnávací daně. Protože však dopad dorovnávací daně na účetní jednotku může být významný, v ustanovení § 39 odst. 5 se navrhuje upravit obsah přílohy účetní závěrky tak, aby v případě těchto účetních jednotek obsahovala také informace související s dorovnávací daní a jejím dopadem na tuto účetní jednotku. Konkrétně se jedná o informace o skutečnosti, že účetní jednotka je poplatníkem dorovnávací daně nebo očekává, že se jím v bezprostředně následujícím účetním období stane, o tom, že při určení výše odložené daně účetní jednotka postupovala podle § 59 odst. 7 (tj. nezohledňovala vliv dorovnávací daně), a o tom, jaká část nákladu na splatnou daň připadá na dorovnávací daň. V příloze v účetní závěrce tato účetní jednotka rovněž uvede kvalitativní a kvantitativní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní porozumět dopadu dorovnávací daně na účetní jednotku. Pojednává-li toto ustanovení o poplatníkovi dorovnávací daně, rozumí se jím jak poplatník české dorovnávací daně, tak poplatník přiřazované dorovnávací daně, neboť zákon o dorovnávacích daních stanovuje totožné podmínky pro to, aby se entita stala poplatníkem přiřazované nebo české dorovnávací daně.

Obdobně jako v případě ustanovení § 59 odst. 7 se i v případě ustanovení § 39 odst. 5 navrhuje dřívější účinnost tak, aby se použilo již na účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. na účetní závěrky s okamžikem sestavení od 1. ledna 2024, které jsou sestavovány za účetní období započatá přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.

1. (§ 54a odst. 6)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

Novela zákona o účetnictví navržená v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, v návaznosti na umožnění vedení účetnictví v jiné než české měně zavádí nový pojem „obecný kurz“ (viz § 24d zákona o účetnictví ve znění předmětné novely zákona o účetnictví), který je výchozím kurzem pro přepočty cizích měn na měnu účetnictví a nahrazuje doposud používaný pojem „kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou“. Pojem „obecný kurz“ současně reaguje na skutečnost, že měnou účetnictví bude moci být kromě české měny i euro, americký dolar nebo britská libra, čímž se stávající úprava přepočtů cizí měny stává nedostatečnou.

1. (§ 56 odst. 6)

Navrhuje se legislativně technická úprava spočívající ve vypuštění dotčeného textu pro jeho nadbytečnost a neslučitelnost s jinými měnami než českou měnou.

1. (§ 59 odst. 7)

Navrhované ustanovení odstavce 7 reflektuje vládní návrh zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (projednávaný jako sněmovní tisk č. 515), jehož účinnost se předpokládá od 31. prosince 2023. Byť dorovnávací daň není daní z příjmů, z pohledu účetnictví představuje daň ze zisku, tj. daň, která vychází z účetního zisku stejně jako daň z příjmů. V důsledku toho by dorovnávací daň, stejně jako daň z příjmů, měla vliv na určení výše odložené daně. Stávající znění vyhlášky však při výpočtu odložené daně vliv dorovnávací daně na odloženou daň nezohledňuje a bez příslušné úpravy bude mezi účetními jednotkami panovat značná nejistota, jak k řešení odložené daně přistoupit.

Dorovnávací daň mění efektivní sazbu daně, tj. poměr mezi daní ze zisku a účetním ziskem před zdaněním. Nicméně spolehlivě predikovat dopad na budoucí efektivní sazbu daně je pro účetní jednotky v zásadě nemožné. Úsudek, který by bylo pro potřeby výpočtu odložené daně potřeba provést, tak nesplňuje požadavky na spolehlivost informace uvedené v účetní závěrce (viz § 19 odst. 6 zákona o účetnictví). Nespolehlivé informace pak znemožňují naplnění dalšího požadavku stanoveného zákonem o účetnictví, a sice požadavku na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, protože není možné posoudit, zda daná informace je, či není věrná, tj. odpovídá skutečnosti. Nejistota ohledně úsudku je dále v rozporu s požadavkem na srovnatelnost informací uvedených v účetní závěrce, jelikož povede ke značně subjektivním odhadům. Z tohoto důvodu se navrhuje, aby účetní jednotky, které účtují o odložené dani, při určování její výše od vlivu dorovnávací daně abstrahovaly. Tento přístup odpovídá přístupu, který se uplatňuje podle mezinárodního účetního standardu IAS 12.

Dopad dorovnávací daně na účetní jednotku však může být významný. Z tohoto důvodu se navrhují navazující změny v ustanovení § 39 odst. 5, na základě kterých bude účetní jednotka, která účtuje o odložené dani a která je poplatníkem dorovnávací daně (nebo očekává, že se v bezprostředně následujícím období poplatníkem dorovnávací daně stane), v příloze účetní závěrky uvádět informace související s dorovnávací daní a jejím dopadem na tuto účetní jednotku.

V rámci přechodných ustanovení se navrhuje dřívější účinnost tohoto ustanovení tak, aby se použilo již na účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. na účetní závěrky s okamžikem sestavení 1. ledna 2024 nebo později, které jsou sestavovány za účetní období započatá přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.

1. (§ 61d a 61e)

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, se navrhuje nové ustanovení § 61d, jehož cílem je v souladu se zmocněním podle nově navrhovaného ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví upravit novou účetní metodu týkající se způsobu určení funkční měny. Funkční měna je v nově navrhovaném ustanovení § 24a odst. 2 zákona o účetnictví definována jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost. Vymezení funkční měny v návrhu zákona  odpovídá definici funkční měny v mezinárodním účetním standardu IAS 21 Dopady změn měnových kurzů (dále jen „IAS 21“). IAS 21 podrobně upravuje faktory a kritéria pro určení funkční měny účetní jednotky, a proto se navrhuje z těchto kritérií vycházet i pro účely určení funkční měny podle právních předpisů upravujících účetnictví v České republice. Navrhované ustanovení § 61d tedy v otázce konkrétních faktorů a kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky odkazuje na mezinárodní účetní standardy. Vlastní vymezení kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky se nenavrhuje z důvodu předcházení vzniku případných výkladových problémů a nežádoucích odklonů od faktorů a kritérií vymezených v IAS 21.

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

Standard IAS 21 přistupuje odlišným způsobem k účtování zahraničních poboček (ty podle IAS spadají pod tzv. zahraniční jednotky), než jak k této problematice přistupuje zákon o účetnictví. Proto přístup k zahraničním pobočkám (určování jejich funkční měny) je relevantní pouze pro konsolidované účetní jednotky (dceřiné společnosti), tj. může se v této souvislosti projevit jen v konsolidované účetní závěrce.

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, a v souladu se zmocněním v nově navrhovaném ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví se navrhuje nové ustanovení § 61e, které stanoví postup při změně měny účetnictví. Tuto změnu může účetní jednotka provést pouze k prvnímu dni účetního období (viz nově navrhovaný § 24a odst. 4 zákona o účetnictví). Podle navrhovaného § 4 odst. 8 novelizované vyhlášky je účetní jednotka, která změní svou měnu účetnictví, povinna uvádět v rozvaze, ve výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích informace za minulé účetní období v měně účetnictví běžného období. Ustanovení § 61e upravuje způsob, jakým pro tyto účely účetní jednotka provede přepočet příslušných údajů, resp. jaký kurz pro tyto přepočty použije.

Účetní jednotka počáteční zůstatky účtů k prvnímu dni účetního období podle § 61e odst. 1 písm. b) přepočte obecným kurzem nové měny účetnictví, kterým se podle nově navrhovaného § 24d odst. 1 zákona o účetnictví rozumí kurz vyhlášený centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu. Dnem přepočtu je v tomto případě rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období.

V souladu s § 61e odst. 1 písm. a) účetní jednotka přepočítává srovnávací informace tzv. závěrkovým kurzem předchozího účetního období (tj. obecným kurzem pro rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období). Tento postup však nezohledňuje skutečnost, že přesnější informaci o transakcích (především pak výnosech a nákladech) lze získat přepočtem za použití průměrného obecného kurzu. Přepočet průměrným obecným kurzem nicméně vede k významně přesnějším výsledkům pouze za předpokladu, že se tzv. závěrkový kurz významněji odchýlí od vývoje kurzu v průběhu účetního období.

Proto, pokud by z důvodu větší odchylky mezi průměrným a tzv. závěrkovým kurzem vznikly významné rozdíly ve srovnávacích informacích, účetní jednotka bude při přepočtu těchto informací postupovat podle ustanovení odstavce 2 a namísto tzv. závěrkového kurzu použije průměrný obecný kurz. Tento postup s lepší vypovídací hodnotou se však vyžaduje pouze na základě testu významnosti.

Při zvolení tohoto postupu vznikají rozdíly z přepočtu na cizí měnu, protože různé položky jsou přepočítávány různým kurzem. V případě rozvahy, kde veškeré položky srovnávacích údajů jsou přepočteny závěrkovým kurzem a zisk za běžné období ve srovnávacích údajích průměrným kurzem, se rozdíl z přepočtu uvede na řádku jiného výsledku hospodaření minulých let ve srovnávacích údajích s příslušným komentářem v příloze. Jedná se o rozdíl, který je vždy (tedy bez ohledu na to, za změna měny účetnictví je důsledkem změny metody nebo změny funkční měny) důsledkem změny metody, protože výnosy a náklady za minulé období jsou prezentovány v jiné měně, než byly původně zaznamenány. Vždy se tedy jedná o změnu tzv. prezentační měny, což je jeden z případů změny účetní metody. V případě přehledu o vlastním kapitálu a peněžních tocích se rozdíly z přepočtu vykážou přímo v těchto výkazech.

Průměrný obecný kurz se v souladu s odstavcem 3 vypočítá jako průměr obecných kurzů v průběhu účetního období. Vyhláška blíže neurčuje výpočet průměrného obecného kurzu za srovnávací účetní období a jeho určení ponechává na účetní jednotce, která tak musí učinit na základě vnitřního předpisu. Obvykle se bude jednat o prostý aritmetický průměr dostupných obecných kurzů za celé účetní období.

Pro přepočet údajů za minulé období se nenavrhuje použití obecných kurzů platných k datu uskutečnění cizoměnové transakce, a to z důvodu, že tento postup je administrativně náročný, přičemž je mezinárodně uznáváno (viz IAS 21), že při použití průměrných kurzů dochází k přiměřenému poměru mezi náročností přepočtu údajů za minulé období a jejich vypovídací schopností.

Je-li změna měny účetnictví změnou metody (tj. nedochází zároveň ke změně funkční měny), fondy ve vlastním kapitálu z přepočtu položek uvedených v odstavci 5 na novou měnu účetnictví ztratí svůj charakter kurzového rozdílu a nelze tedy v takovém vykazování pokračovat. Pokud by účetní jednotka novou měnu účetnictví používala v minulosti, žádný takový kurzový rozdíl by zaúčtován nebyl, a ani by v jejím ekonomickém prostředí nevznikl. Protože se jedná o změnu metody, tyto fondy budou převedeny do jiného výsledku hospodaření minulých let. Na základě rozhodnutí valné hromady je pak možné tyto rozdíly dále přesunout do nerozděleného zisku minulých let.

Zůstatky kurzových rozdílů, které byly na základě výše popsaného postupu převedeny do počátečního zůstatku příslušné položky, se na základě navrhovaného ustanovení § 61e odst. 5 nebudou nadále považovat za kurzové rozdíly a účetní jednotka s nimi takto nebude nadále nakládat. Je tedy postaveno na jisto, že ustanovení upravující nakládání s kurzovými rozdíly (především ustanovení § 60 odst. 4 vyhlášky) se již nepoužijí.

Výše uvedený postup se neuplatní, pokud změna měny účetnictví je důsledkem změny funkční měny. V takovém případě uvedené fondy reprezentují skutečné zvýšení či snížení vlastního kapitálu, ke kterému došlo v ekonomickém prostředí, v jakém účetní jednotka doposud působila. Byť u souvisejících aktiv nebo dluhů nové kurzové rozdíly vznikat nebudou, historické kurzové rozdíly kumulované v uvedených fondech neztrácí svůj původní charakter. Tyto fondy tedy v účetnictví zůstávají a k jejich vypořádání do výsledku hospodaření dojde v souladu se stávajícími ustanoveními účetních předpisů (viz např. §60 odst. 4, věta druhá a třetí). Tato situace tedy nevyžaduje doplnění dodatečného ustanovení do prováděcího předpisu.

Pro účetní jednotky, které doposud vedly účetnictví v eurech, amerických dolarech nebo britských librách v souladu s IAS 21, se nenavrhuje žádný zvláštní postup, protože účtování cizích měn dle IAS 21 a zákona o účetnictví se liší. Z IAS 21 se přebírá pouze definice funkční měny.

1. (přílohy č. 2 a 3)

V návaznosti na nové vymezení čistého obratu se ruší určení jeho výpočtu, protože se již nebude jednat o součet všech položek výkazu zisku a ztráty.

K čl. II (Přechodná ustanovení)

Navrhuje se obecné přechodné ustanovení, jehož cílem je zajistit, aby se nová právní úprava použila poprvé až na účetní období započatá ode dne účinnosti tohoto zákona (tj. od 1. ledna 2024). V tomto ohledu je v souladu s obecným přechodným ustanovením navrženým v novele zákona o účetnictví, na základě kterého bude možné poprvé použít jinou než českou měnu jako měnu účetnictví až v účetním období započatém ode dne účinnosti novely zákona o účetnictví.

Výjimka z obecného přechodného ustanovení se stanoví pro nově navrhovaná ustanovení § 39 odst. 3 až 5 a § 59 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., která se použijí již pro účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. i pro účetní závěrky sestavené za účetní období započaté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, pokud jejich okamžik sestavení ve smyslu § 18 odst. 3 písm. f) zákona o účetnictví nastane v den nabytí účinnosti této vyhlášky nebo později.

V případě § 39 odst. 3 se jedná o uvedení významné následné události, která je účetní jednotce známa v okamžiku sestavení účetní závěrky, a proto její uvedení nelze opominout. V případě odstavce 4 je důvodem obecná povaha předmětu úpravy tohoto ustanovení, která se uplatní ve všech případech, kdy dojde k nesouladu zapsané výše základního kapitálu ve veřejném rejstříku s výší základního kapitálu uvedenou v účetní závěrce, a nikoliv pouze v případě, kdy je tento nesoulad způsoben změnou měny účetnictví.

Ustanovení § 39 odst. 5 a § 59 odst. 7 se týkají dorovnávací daně. Účetní jednotky mají povinnost v účetní závěrce uvádět informace týkající se dorovnávací daně i tehdy, pokud očekávají, že se stanou jejím poplatníkem v bezprostředně následujícím účetním období, proto pokud již při sestavování účetní závěrky za účetní období, které započalo před nabytím účinnosti této vyhlášky, očekávají, že budou v bezprostředně následujícím účetním období poplatníkem této daně, uvedou to v příloze v účetní závěrce jako tzv. následnou událost.

**K části druhé – Změna vyhlášky** **č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi**

**K čl. III**

1. (poznámka pod čarou č. 2)

Navrhuje se legislativně technická úprava spočívající v upřesnění obsahu poznámky pod čarou č. 2. Tato poznámka pod čarou doposud obsahovala odkaz na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008. Konkrétní mezinárodní účetní standardy a jejich znění jsou však v návaznosti na toto nařízení upraveny až nařízením Komise (EU) č. 2023/1803 ze dne 13. srpna 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. Z tohoto důvodu se navrhuje poznámku pod čarou č. 2 upravit tak, aby odkazovala nejen na předmětné nařízení Evropského parlamentu a Rady jako doposud, ale současně přímo na příslušné nařízení Komise vydané v přenesené pravomoci.

1. (§ 4 odst. 6 a 7)

Pro zajištění srovnatelnosti jednotlivých položek výkazů účetní závěrky mezi dvěma účetními obdobími s různou měnou účetnictví se navrhuje doplnit nový odstavec 6, který stanoví, že i údaje za minulé účetní období musí být vykázány v nové měně účetnictví, byť tato měna v daném období nebyla měnou účetnictví. Postup přepočtu částek uváděných ve výkazech účetní závěrky za minulé účetní období je uveden v nově navrhovaném ustanovení § 80a.

Navrhovaný odstavec 7 vychází z pravidel pro vykazování jednotlivých položek v účetní závěrce upravených v dosavadním odstavci 6 (nově označovaný jako odstavec 8). Dosavadní pravidla však vyhovovala situaci, kdy jednotlivé položky byly vykazovány výhradně v české měně, a tudíž není vyhovující pro případy, kdy budou položky v rozvaze moci být vykazovány i v jiné než české měně. S ohledem na hodnotu měn odlišných od české měny, které bude možné používat jako měnu účetnictví (euro, americký dolar a britská libra), se jako výchozí způsob vykazovaní jednotlivých položek pro účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví je jiná než česká měna, navrhuje vykazování v celých jednotkách měny účetnictví s tím, že pokud celková hodnota aktiv účetní jednotky dosahuje stanovených hodnot (10 milionů nebo 10 miliard jednotek měny účetnictví), bude této účetní jednotce umožněno vykazovat jednotlivé položky v rozvaze v celých tisících nebo celých milionech. Takto bude zajištěn analogický způsob vykazování jednotlivých položek v účetní závěrce účetních jednotek, jejichž měnou účetnictví je česká měna, a účetních jednotek, jejichž měnou účetnictví je jiná než česká měna, za současného respektování vzájemného poměru relevantních měn.

1. (§ 4 odst. 8)

V návaznosti na úpravu navrženou v § 4 odst. 6 a 7 se odstavec 8 (dosavadní odstavec 6) navrhuje upravit tak, aby byl v účetní závěrce uveden způsob vykazování jednotlivých položek podle odstavce 7 (tj. zda jsou položky vykazovány v celých jednotkách, tisících, nebo milionech). Nově bude vyžadováno také uvedení měny, v níž jsou jednotlivé položky vykázány, tj. měny účetnictví.

1. (§ 5)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 52)

Navrhované znění ustanovení § 52 reaguje na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, kterou se kromě jiného zajišťuje řádná transpozice čl. 2 odst. 5 účetní směrnice. S ohledem na čl. 2 odst. 5 účetní směrnice se v novele zákona o účetnictví roční úhrn čistého obratu navrhuje vymezit jako „čistý obrat vydělený počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobený 12“ (viz § 1d zákona o účetnictví ve znění novely zákona o účetnictví).

Oproti dosavadnímu stavu se novelou zákona o účetnictví navrhuje definovat také pojem „čistý obrat“, kterým se rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období. Předmětná definice čistého obratu je však koncipována obecně, a tudíž bez dalšího není vyhovující pro různé obchodní modely všech účetních jednotek, na které se zákon o účetnictví vztahuje. Zvláštní definice čistého obratu je v novele zákona o účetnictví s ohledem na čl. 2 odst. 5 účetní směrnice navržena pro účetní jednotky, které jsou bankami, spořitelními a úvěrními družstvy, systémově významnými obchodníky, pojišťovnami nebo zajišťovnami.

Způsob zjištění čistého obratu je však nutné podrobněji vymezit i pro ostatní účetní jednotky, na které se vztahuje vyhláška č. 501/2002 Sb., aby byl zajištěn stejný postup obdobných účetních jednotek (srovnatelnost) a předešlo se výkladovým nejasnostem vznikajícím zejména u specifických oborů podnikání. Jednotná výpočtová báze je nezbytná, aby účetní jednotky byly zařazeny do správné kategorie účetních jednotek, neboť na kategorizaci jsou navázány další zákonem o účetnictví upravené povinnosti (rozsah účetní závěrky a v ní zveřejňované informace, povinnost auditu).

V souladu se zmocněním v ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) zákona o účetnictví se proto navrhuje ve vyhlášce vymezit, co se rozumí výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb, tak, aby při výpočtu čistého obratu (tj. při stanovení výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb pro účely výpočtu čistého obratu) byly zohledněny výnosy, na kterých je založen obchodní model dané účetní jednotky, tedy výnosy z činnosti, kterou je možné označit jako „běžnou“ či „obvyklou“ a která je pro danou účetní jednotku v podstatě zdrojem „obživy“. Při určení této činnosti se bere především v úvahu, v jakém odvětví, oboru a na jakém trhu účetní jednotka působí a v čem spočívá její činnost pro její odběratele. Naopak se neberou v úvahu transakce nahodilé či mimořádné a takové, které nejsou charakteristickými znaky podnikatelského modelu účetní jednotky. Navržené vymezení výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb je rovněž v souladu s čl. 3 odst. 12 větou první účetní směrnice.

Je-li čistý obrat používán jako kritérium a posuzuje-li se pro tyto účely za více účetních období, pak v případě, že čistý obrat za některé z posuzovaných účetních období byl určen podle dosavadního znění právních předpisů upravujících účetnictví, bude účetní jednotka vycházet vždy z čistého obratu za účetní období určeného v souladu s právními předpisy platnými pro účetní období, za který byl daný čistý obrat určen. Podle obecného přechodného ustanovení totiž platí, že nová právní úprava (tj. nový způsob určení čistého obratu) se poprvé použije v účetním období započatém ode dne účinnosti této vyhlášky. Čistý obrat je položkou vykazovanou v účetní závěrce, do které nelze pouze z důvodu změny právní úpravy zasahovat. Účetní jednotka tedy posuzuje hodnoty již dříve zjištěné (a uvedené v účetní závěrce) a pro účely posouzení stanoveného kritéria nelze položku čistého obratu za účetní období započaté před účinností navrhované vyhlášky znovu vypočítat podle nové právní úpravy, byť by kritérium bylo posuzováno až v účetním období započatém po nabytí účinnosti navrhované vyhlášky.

1. (§ 54 odst. 1 písm. b))

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 54 odst. 6 až 8)

Odstavec 6 vyžaduje, aby účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvedla důvody, na základě kterých změnila měnu účetnictví, a další informace tak, aby uživatelé informací obsažených v účetní závěrce mohli pochopit dopad změny měny účetnictví na vykazované údaje. Ze stejných důvodů se vyžaduje, aby účetní jednotka tyto informace uvedla i v příloze v poslední účetní závěrce sestavené za účetní období předcházející účetnímu období, ve kterém došlo ke změně měny účetnictví, a to jako tzv. následnou událost.

V odstavci 7 se navrhuje postup v případech, kdy se z důvodu změny měny účetnictví začnou lišit údaje o základním kapitálu  uvedené ve veřejném rejstříku, ve kterém je účetní jednotka zapsána, a v účetnictví. Základní kapitál v rozvaze a ve veřejném rejstříku se může lišit jak v nominální výši, tak v měně, ve které je uveden. Příčinou může být např. situace, kdy se měna základního kapitálu liší od měny účetnictví, nebo když dojde k opakované změně měny účetnictví, při které se účetní jednotka vrátí k měně účetnictví, kterou již dříve používala a která je uvedena ve veřejném rejstříku, ale v důsledku několika přepočtů se bude částka uvedená v rozvaze lišit, přestože bude uvedena ve stejné měně jako ve veřejném rejstříku. Pro srozumitelnost se vyžaduje, aby příloha v účetní závěrce obsahovala vysvětlení uvedeného rozdílu.

Navrhovaný odstavec 8 navazuje na nově navržené ustanovení § 78 odst. 8, na základě kterého účetní jednotky, které účtují o odložené dani a jsou poplatníky dorovnávací daně (nebo očekávají, že se v bezprostředně následujícím účetním období poplatníky dorovnávací daně stanou), nebudou při určování výše odložené daně zohledňovat vliv dorovnávací daně. Protože však dopad dorovnávací daně na účetní jednotku může být významný, v ustanovení § 54 odst. 8 se navrhuje upravit obsah přílohy účetní závěrky tak, aby v případě těchto účetních jednotek obsahovala také informace související s dorovnávací daní a jejím dopadem na tuto účetní jednotku. Konkrétně se jedná o informace o skutečnosti, že účetní jednotka je poplatníkem dorovnávací daně nebo očekává, že se jím v bezprostředně následujícím účetním období stane, o tom, že při určení výše odložené daně účetní jednotka postupovala podle § 78 odst. 8 (tj. nezohledňovala vliv dorovnávací daně), a o tom, jaká část nákladu na splatnou daň připadá na dorovnávací daň. V příloze v účetní závěrce tato účetní jednotka rovněž uvede kvalitativní a kvantitativní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní porozumět dopadu dorovnávací daně na účetní jednotku. Pojednává-li toto ustanovení o poplatníkovi dorovnávací daně, rozumí se jím jak poplatník české dorovnávací daně, tak poplatník přiřazované dorovnávací daně, neboť zákon o dorovnávacích daních stanovuje totožné podmínky pro to, aby se entita stala poplatníkem přiřazované nebo české dorovnávací daně.

Obdobně jako v případě ustanovení § 78 odst. 8 se i v případě ustanovení § 54 odst. 8 navrhuje dřívější použitelnost tak, aby se použilo již na účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. na účetní závěrky s okamžikem sestavení od 1. ledna 2024, které jsou sestavovány za účetní období započatá přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.

1. (§ 76 odst. 6)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 78 odst. 8)

Navrhované ustanovení odstavce 8 reflektuje vládní návrh zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (projednávaný jako sněmovní tisk č. 515), jehož účinnost se předpokládá od 31. prosince 2023. Byť dorovnávací daň není daní z příjmů, z pohledu účetnictví představuje daň ze zisku, tj. daň, která vychází z účetního zisku stejně jako daň z příjmů. V důsledku toho by dorovnávací daň, stejně jako daň z příjmů, měla vliv na určení výše odložené daně. Stávající znění vyhlášky však při výpočtu odložené daně vliv dorovnávací daně na odloženou daň nezohledňuje a bez příslušné úpravy bude mezi účetními jednotkami panovat značná nejistota, jak k řešení odložené daně přistoupit.

Dorovnávací daň mění efektivní sazbu daně, tj. poměr mezi daní ze zisku a účetním ziskem před zdaněním. Nicméně spolehlivě predikovat dopad na budoucí efektivní sazbu daně je pro účetní jednotky v zásadě nemožné. Úsudek, který by bylo pro potřeby výpočtu odložené daně potřeba provést, tak nesplňuje požadavky na spolehlivost informace uvedené v účetní závěrce (viz § 19 odst. 6 zákona o účetnictví). Nespolehlivé informace pak znemožňují naplnění dalšího požadavku stanoveného zákonem o účetnictví, a sice požadavku na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, protože není možné posoudit, zda daná informace je, či není věrná, tj. odpovídá skutečnosti. Nejistota ohledně úsudku je dále v rozporu s požadavkem na srovnatelnost informací uvedených v účetní závěrce, jelikož povede ke značně subjektivním odhadům. Z tohoto důvodu se navrhuje, aby účetní jednotky, které účtují o odložené dani, při určování její výše od vlivu dorovnávací daně abstrahovaly. Tento přístup odpovídá přístupu, který se uplatňuje podle mezinárodního účetního standardu IAS 12.

Dopad dorovnávací daně na účetní jednotku však může být významný. Z tohoto důvodu se navrhují navazující změny v ustanovení § 54 odst. 8, na základě kterých bude účetní jednotka, která účtuje o odložené dani a která je poplatníkem dorovnávací daně (nebo očekává, že se v bezprostředně následujícím období poplatníkem dorovnávací daně stane), v příloze účetní závěrky uvádět informace související s dorovnávací daní a jejím dopadem na tuto účetní jednotku.

V rámci přechodných ustanovení se navrhuje dřívější použitelnost tohoto ustanovení tak, aby se použilo již na účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. na účetní závěrky s okamžikem sestavení 1. ledna 2024 nebo později, které jsou sestavovány za účetní období započatá přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.

1. (§ 79 odst. 1)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 79 odst. 2)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

Novela zákona o účetnictví navržená v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, v návaznosti na umožnění vedení účetnictví v jiné než české měně zavádí nový pojem „obecný kurz“ (viz § 24d zákona o účetnictví ve znění předmětné novely zákona o účetnictví), který je výchozím kurzem pro přepočty cizích měn na měnu účetnictví a nahrazuje doposud používaný pojem „kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou“. Pojem „obecný kurz“ současně reaguje na skutečnost, že měnou účetnictví bude moci být kromě české měny i euro, americký dolar nebo britská libra, čímž se stávající úprava přepočtů cizí měny stává nedostatečnou.

1. (§ 79 odst. 3 až 6)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 80)

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, se navrhuje nové ustanovení § 80, jehož cílem je v souladu se zmocněním podle nově navrhovaného ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví upravit novou účetní metodu týkající se způsobu určení funkční měny. Funkční měna je v nově navrhovaném ustanovení § 24a odst. 2 zákona o účetnictví definována jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost. Vymezení funkční měny v návrhu zákona  odpovídá definici funkční měny v mezinárodním účetním standardu IAS 21 Dopady změn měnových kurzů (dále jen „IAS 21“). IAS 21 podrobně upravuje faktory a kritéria pro určení funkční měny účetní jednotky, a proto se navrhuje z těchto kritérií vycházet i pro účely určení funkční měny podle právních předpisů upravujících účetnictví v České republice. Navrhované ustanovení § 80 tedy v otázce konkrétních faktorů a kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky odkazuje na mezinárodní účetní standardy. Vlastní vymezení kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky se nenavrhuje z důvodu předcházení vzniku případných výkladových problémů a nežádoucích odklonů od faktorů a kritérií vymezených v IAS 21.

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

Standard IAS 21 přistupuje odlišným způsobem k účtování zahraničních poboček (ty podle IAS spadají pod tzv. zahraniční jednotky), než jak k této problematice přistupuje zákon o účetnictví. Proto přístup k zahraničním pobočkám (určování jejich funkční měny) je relevantní pouze pro konsolidované účetní jednotky (dceřiné společnosti), tj. může se v této souvislosti projevit jen v konsolidované účetní závěrce.

1. (§ 80a)

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, a v souladu se zmocněním v nově navrhovaném ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví se navrhuje nové ustanovení § 80a, které stanoví postup při změně měny účetnictví. Tuto změnu může účetní jednotka provést pouze k prvnímu dni účetního období (viz nově navrhovaný § 24a odst. 4 zákona o účetnictví). Podle navrhovaného § 4 odst. 6 novelizované vyhlášky je účetní jednotka, která změní svou měnu účetnictví, povinna uvádět v rozvaze, ve výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích informace za minulé účetní období v měně účetnictví běžného období. Ustanovení § 80a upravuje způsob, jakým pro tyto účely účetní jednotka provede přepočet příslušných údajů, resp. jaký kurz pro tyto přepočty použije.

Účetní jednotka počáteční zůstatky účtů k prvnímu dni účetního období podle § 80a odst. 1 písm. b) přepočte obecným kurzem nové měny účetnictví, kterým se podle nově navrhovaného § 24d odst. 1 zákona o účetnictví rozumí kurz vyhlášený centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu. Dnem přepočtu je v tomto případě rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období.

V souladu s § 80a odst. 1 písm. a) účetní jednotka přepočítává srovnávací informace tzv. závěrkovým kurzem předchozího účetního období (tj. obecným kurzem pro rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období). Tento postup však nezohledňuje skutečnost, že přesnější informaci o transakcích (především pak výnosech a nákladech) lze získat přepočtem za použití průměrného obecného kurzu. Přepočet průměrným obecným kurzem nicméně vede k významně přesnějším výsledkům pouze za předpokladu, že se tzv. závěrkový kurz významněji odchýlí od vývoje kurzu v průběhu účetního období.

Proto, pokud by z důvodu větší odchylky mezi průměrným a tzv. závěrkovým kurzem vznikly významné rozdíly ve srovnávacích informacích, účetní jednotka bude při přepočtu těchto informací postupovat podle ustanovení odstavce 2 a namísto tzv. závěrkového kurzu použije průměrný obecný kurz. Tento postup s lepší vypovídací hodnotou se však vyžaduje pouze na základě testu významnosti.

Při zvolení tohoto postupu vznikají rozdíly z přepočtu na cizí měnu, protože různé položky jsou přepočítávány různým kurzem. V případě rozvahy, kde veškeré položky srovnávacích údajů jsou přepočteny závěrkovým kurzem a zisk za běžné období ve srovnávacích údajích průměrným kurzem, se rozdíl z přepočtu uvede na řádku výsledku hospodaření minulých let ve srovnávacích údajích s příslušným komentářem v příloze. Jedná se o rozdíl, který je vždy (tedy bez ohledu na to, za změna měny účetnictví je důsledkem změny metody nebo změny funkční měny) důsledkem změny metody, protože výnosy a náklady za minulé období jsou prezentovány v jiné měně, než byly původně zaznamenány. Vždy se tedy jedná o změnu tzv. prezentační měny, což je jeden z případů změny účetní metody. V případě přehledu o vlastním kapitálu a peněžních tocích se rozdíly z přepočtu vykážou přímo v těchto výkazech.

Průměrný obecný kurz se v souladu s odstavcem 3 vypočítá jako průměr obecných kurzů v průběhu účetního období. Vyhláška blíže neurčuje výpočet průměrného obecného kurzu za srovnávací účetní období a jeho určení ponechává na účetní jednotce, která tak musí učinit na základě vnitřního předpisu. Obvykle se bude jednat o prostý aritmetický průměr dostupných obecných kurzů za celé účetní období.

Pro přepočet údajů za minulé období se nenavrhuje použití obecných kurzů platných k datu uskutečnění cizoměnové transakce, a to z důvodu, že tento postup je administrativně náročný, přičemž je mezinárodně uznáváno (viz IAS 21), že při použití průměrných kurzů dochází k přiměřenému poměru mezi náročností přepočtu údajů za minulé období a jejich vypovídací schopností.

Je-li změna měny účetnictví změnou metody (tj. nedochází zároveň ke změně funkční měny), fondy ve vlastním kapitálu z přepočtu položek uvedených v odstavci 5 na novou měnu účetnictví ztratí svůj charakter kurzového rozdílu a nelze tedy v takovém vykazování pokračovat. Pokud by účetní jednotka novou měnu účetnictví používala v minulosti, žádný takový kurzový rozdíl by zaúčtován nebyl, a ani by v jejím ekonomickém prostředí nevznikl. Protože se jedná o změnu účetní metody, tyto fondy budou převedeny do nerozděleného zisku nebo neuhrazené ztráty z předchozích období.

Zůstatky kurzových rozdílů, které byly na základě výše popsaného postupu převedeny do počátečního zůstatku příslušné položky, se na základě navrhovaného ustanovení § 80a odst. 5 nebudou nadále považovat za kurzové rozdíly a účetní jednotka s nimi takto nebude nadále nakládat. Je tedy postaveno na jisto, že ustanovení upravující nakládání s kurzovými rozdíly (především ustanovení § 79 odst. 4 vyhlášky) se již nepoužijí.

Výše uvedený postup se neuplatní, pokud změna měny účetnictví je důsledkem změny funkční měny. V takovém případě uvedené fondy reprezentují skutečné zvýšení či snížení vlastního kapitálu, ke kterému došlo v ekonomickém prostředí, v jakém účetní jednotka doposud působila. Byť u souvisejících aktiv nebo dluhů nové kurzové rozdíly vznikat nebudou, historické kurzové rozdíly kumulované v uvedených fondech neztrácí svůj původní charakter. Tyto fondy tedy v účetnictví zůstávají a k jejich vypořádání do výsledku hospodaření dojde v souladu se stávajícími ustanoveními účetních předpisů (viz např. §79 odst. 4, věta druhá). Tato situace tedy nevyžaduje doplnění dodatečného ustanovení do prováděcího předpisu.

Pro účetní jednotky, které doposud vedly účetnictví v eurech, amerických dolarech nebo britských librách v souladu s IAS 21, se nenavrhuje žádný zvláštní postup, protože účtování cizích měn dle IAS 21 a zákona o účetnictví se liší. Z IAS 21 se přebírá pouze definice funkční měny.

**K čl. IV (Přechodná ustanovení)**

Navrhuje se obecné přechodné ustanovení, jehož cílem je zajistit, aby se nová právní úprava použila poprvé až na účetní období započatá ode dne účinnosti tohoto zákona (tj. od 1. ledna 2024). V tomto ohledu je v souladu s obecným přechodným ustanovením navrženým v novele zákona o účetnictví, na základě kterého bude možné poprvé použít jinou než českou měnu jako měnu účetnictví až v účetním období započatém ode dne účinnosti novely zákona o účetnictví.

Výjimka z obecného přechodného ustanovení se stanoví pro nově navrhovaná ustanovení § 54 odst. 6 až 8 a § 78 odst. 8 vyhlášky č. 501/2002 Sb., která se použijí již pro účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. i pro účetní závěrky sestavené za účetní období započaté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, pokud jejich okamžik sestavení ve smyslu § 18 odst. 3 písm. f) zákona o účetnictví nastane v den nabytí účinnosti této vyhlášky nebo později.

V případě § 54 odst. 6 se jedná o uvedení významné následné události, která je účetní jednotce známa v okamžiku sestavení účetní závěrky, a proto její uvedení nelze opominout. V případě odstavce 7 je důvodem obecná povaha předmětu úpravy tohoto ustanovení, která se uplatní ve všech případech, kdy dojde k nesouladu zapsané výše základního kapitálu ve veřejném rejstříku s výší základního kapitálu uvedenou v účetní závěrce, a nikoliv pouze v případě, kdy je tento nesoulad způsoben změnou měny účetnictví.

Ustanovení § 54 odst. 8 a § 78 odst. 8 se týkají dorovnávací daně. Účetní jednotky mají povinnost v účetní závěrce uvádět informace týkající se dorovnávací daně i tehdy, pokud očekávají, že se stanou jejím poplatníkem v bezprostředně následujícím účetním období, proto pokud již při sestavování účetní závěrky za účetní období, které započalo před nabytím účinnosti této vyhlášky, očekávají, že budou v bezprostředně následujícím účetním období poplatníkem této daně, uvedou to v příloze v účetní závěrce jako tzv. následnou událost.

**K části třetí – Změna vyhlášky č. 502 /2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami**

**K čl. V**

1. (poznámka pod čarou č. 56)

Navrhuje se legislativně technická úprava spočívající v upřesnění obsahu poznámky pod čarou č. 56. Tato poznámka pod čarou doposud obsahovala odkaz na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008. Konkrétní mezinárodní účetní standardy a jejich znění jsou však v návaznosti na toto nařízení upraveny až nařízením Komise (EU) č. 2023/1803 ze dne 13. srpna 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. Z tohoto důvodu se navrhuje poznámku pod čarou č. 56 upravit tak, aby odkazovala nejen na předmětné nařízení Evropského parlamentu a Rady jako doposud, ale současně přímo na příslušné nařízení Komise vydané v přenesené pravomoci.

1. (§ 4 odst. 8)

Pro zajištění srovnatelnosti jednotlivých položek výkazů účetní závěrky mezi dvěma účetními obdobími s různou měnou účetnictví se navrhuje doplnit nový odstavec 8, který stanoví, že i údaje za minulé účetní období musí být vykázány v nové měně účetnictví, byť tato měna v daném období nebyla měnou účetnictví. Postup přepočtu částek uváděných ve výkazech účetní závěrky za minulé účetní období je uveden v nově navrhovaném ustanovení § 37b.

1. (§ 4 odst. 9)

Ustanovení § 4 odst. 9 (dosavadní odstavec 8) se navrhuje v návaznosti na možnost vést účetnictví v jiné než české měně upravit tak, aby dotčené ustanovení bylo použitelné i pro účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví bude jiná měna než česká. Rovněž se s ohledem na zajištění srozumitelnosti účetní závěrky navrhuje doplnit povinnost uvádět v účetní závěrce způsob vykazování jednotlivých položek (tj. že jsou položky vykazovány v celých tisících) a měnu, v níž jsou jednotlivé položky vykázány, tj. měnu účetnictví.

1. (§ 20 odst. 3 písm. d) a odst. 4 písm. d))

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 21a)

Navrhované znění ustanovení § 21a reaguje na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, kterou se kromě jiného zajišťuje řádná transpozice čl. 2 odst. 5 účetní směrnice. S ohledem na čl. 2 odst. 5 účetní směrnice se v novele zákona o účetnictví roční úhrn čistého obratu navrhuje vymezit jako „čistý obrat vydělený počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobený 12“ (viz § 1d zákona o účetnictví ve znění novely zákona o účetnictví).

Oproti dosavadnímu stavu se novelou zákona o účetnictví navrhuje definovat také pojem „čistý obrat“, kterým se rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období. Předmětná definice čistého obratu je však koncipována obecně, a tudíž bez dalšího není vyhovující pro různé obchodní modely všech účetních jednotek, na které se zákon o účetnictví vztahuje. Zvláštní definice čistého obratu je v novele zákona o účetnictví s ohledem na čl. 2 odst. 5 účetní směrnice navržena pro účetní jednotky, které jsou bankami, spořitelními a úvěrními družstvy, systémově významnými obchodníky, pojišťovnami nebo zajišťovnami.

Způsob zjištění čistého obratu je však nutné podrobněji vymezit i pro ostatní účetní jednotky, na které se vztahuje vyhláška č. 502/2002 Sb., tedy pro Českou kancelář pojistitelů.

V souladu se zmocněním v ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) zákona o účetnictví se proto navrhuje ve vyhlášce vymezit, co se rozumí výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb, tak, aby při výpočtu čistého obratu (tj. při stanovení výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb pro účely výpočtu čistého obratu) byly zohledněny výnosy, na kterých je založen obchodní model dané účetní jednotky, tedy výnosy z činnosti, kterou je možné označit jako „běžnou“ či „obvyklou“ a která je pro danou účetní jednotku v podstatě zdrojem „obživy“. Při určení této činnosti se bere především v úvahu, v jakém odvětví, oboru a na jakém trhu účetní jednotka působí a v čem spočívá její činnost pro její odběratele. Naopak se neberou v úvahu transakce nahodilé či mimořádné a takové, které nejsou charakteristickými znaky podnikatelského modelu účetní jednotky. Navržené vymezení výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb je rovněž v souladu s čl. 3 odst. 12 větou první účetní směrnice.

Je-li čistý obrat používán jako kritérium a posuzuje-li se pro tyto účely za více účetních období, pak v případě, že čistý obrat za některé z posuzovaných účetních období byl určen podle dosavadního znění právních předpisů upravujících účetnictví, bude účetní jednotka vycházet vždy z čistého obratu za účetní období určeného v souladu s právními předpisy platnými pro účetní období, za který byl daný čistý obrat určen. Podle obecného přechodného ustanovení totiž platí, že nová právní úprava (tj. nový způsob určení čistého obratu) se poprvé použije v účetním období započatém ode dne účinnosti této vyhlášky. Čistý obrat je položkou vykazovanou v účetní závěrce, do které nelze pouze z důvodu změny právní úpravy zasahovat. Účetní jednotka tedy posuzuje hodnoty již dříve zjištěné (a uvedené v účetní závěrce) a pro účely posouzení stanoveného kritéria nelze položku čistého obratu za účetní období započaté před účinností navrhované vyhlášky znovu vypočítat podle nové právní úpravy, byť by kritérium bylo posuzováno až v účetním období započatém po nabytí účinnosti navrhované vyhlášky.

1. (§ 22 odst. 2 písm. a))

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 22 odst. 8 až 10)

Odstavec 8 vyžaduje, aby účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvedla důvody, na základě kterých změnila měnu účetnictví, a další informace tak, aby uživatelé informací obsažených v účetní závěrce mohli pochopit dopad změny měny účetnictví na vykazované údaje. Ze stejných důvodů se vyžaduje, aby účetní jednotka tyto informace uvedla i v příloze v poslední účetní závěrce sestavené za účetní období předcházející účetnímu období, ve kterém došlo ke změně měny účetnictví, a to jako tzv. následnou událost.

V odstavci 9 se navrhuje postup v případech, kdy se z důvodu změny měny účetnictví začnou lišit údaje o základním kapitálu  uvedené ve veřejném rejstříku, ve kterém je účetní jednotka zapsána, a v účetnictví. Základní kapitál v rozvaze a ve veřejném rejstříku se může lišit jak v nominální výši, tak v měně, ve které je uveden. Příčinou může být např. situace, kdy se měna základního kapitálu liší od měny účetnictví, nebo když dojde k opakované změně měny účetnictví, při které se účetní jednotka vrátí k měně účetnictví, kterou již dříve používala a která je uvedena ve veřejném rejstříku, ale v důsledku několika přepočtů se bude částka uvedená v rozvaze lišit, přestože bude uvedena ve stejné měně jako ve veřejném rejstříku. Pro srozumitelnost se vyžaduje, aby příloha v účetní závěrce obsahovala vysvětlení uvedeného rozdílu.

Navrhovaný odstavec 10 navazuje na nově navržené ustanovení § 36 odst. 5, na základě kterého účetní jednotky, které účtují o odložené dani a jsou poplatníky dorovnávací daně (nebo očekávají, že se v bezprostředně následujícím účetním období poplatníky dorovnávací daně stanou), nebudou při určování výše odložené daně zohledňovat vliv dorovnávací daně. Protože však dopad dorovnávací daně na účetní jednotku může být významný, v ustanovení § 22 odst. 10 se navrhuje upravit obsah přílohy účetní závěrky tak, aby v případě těchto účetních jednotek obsahovala také informace související s dorovnávací daní a jejím dopadem na tuto účetní jednotku. Konkrétně se jedná o informace o skutečnosti, že účetní jednotka je poplatníkem dorovnávací daně nebo očekává, že se jím v bezprostředně následujícím účetním období stane, o tom, že při určení výše odložené daně účetní jednotka postupovala podle § 36 odst. 5 (tj. nezohledňovala vliv dorovnávací daně), a o tom, jaká část nákladu na splatnou daň připadá na dorovnávací daň. V příloze v účetní závěrce tato účetní jednotka rovněž uvede kvalitativní a kvantitativní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní porozumět dopadu dorovnávací daně na účetní jednotku. Pojednává-li toto ustanovení o poplatníkovi dorovnávací daně, rozumí se jím jak poplatník české dorovnávací daně, tak poplatník přiřazované dorovnávací daně, neboť zákon o dorovnávacích daních stanovuje totožné podmínky pro to, aby se entita stala poplatníkem přiřazované nebo české dorovnávací daně.

Obdobně jako v případě ustanovení § 36 odst. 5 se i v případě ustanovení § 22 odst. 10 navrhuje dřívější účinnost tak, aby se použilo již na účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. na účetní závěrky s okamžikem sestavení od 1. ledna 2024, které jsou sestavovány za účetní období započatá přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.

1. (§ 36 odst. 5)

Navrhované ustanovení odstavce 5 reflektuje vládní návrh zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (projednávaný jako sněmovní tisk č. 515), jehož účinnost se předpokládá od 31. prosince 2023. Byť dorovnávací daň není daní z příjmů, z pohledu účetnictví představuje daň ze zisku, tj. daň, která vychází z účetního zisku stejně jako daň z příjmů. V důsledku toho by dorovnávací daň, stejně jako daň z příjmů, měla vliv na určení výše odložené daně. Stávající znění vyhlášky však při výpočtu odložené daně vliv dorovnávací daně na odloženou daň nezohledňuje a bez příslušné úpravy bude mezi účetními jednotkami panovat značná nejistota, jak k řešení odložené daně přistoupit.

Dorovnávací daň mění efektivní sazbu daně, tj. poměr mezi daní ze zisku a účetním ziskem před zdaněním. Nicméně spolehlivě predikovat dopad na budoucí efektivní sazbu daně je pro účetní jednotky v zásadě nemožné. Úsudek, který by bylo pro potřeby výpočtu odložené daně potřeba provést, tak nesplňuje požadavky na spolehlivost informace uvedené v účetní závěrce (viz § 19 odst. 6 zákona o účetnictví). Nespolehlivé informace pak znemožňují naplnění dalšího požadavku stanoveného zákonem o účetnictví, a sice požadavku na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, protože není možné posoudit, zda daná informace je, či není věrná, tj. odpovídá skutečnosti. Nejistota ohledně úsudku je dále v rozporu s požadavkem na srovnatelnost informací uvedených v účetní závěrce, jelikož povede ke značně subjektivním odhadům. Z tohoto důvodu se navrhuje, aby účetní jednotky, které účtují o odložené dani, při určování její výše od vlivu dorovnávací daně abstrahovaly. Tento přístup odpovídá přístupu, který se uplatňuje podle mezinárodního účetního standardu IAS 12.

Dopad dorovnávací daně na účetní jednotku však může být významný. Z tohoto důvodu se navrhují navazující změny v ustanovení § 22 odst. 10, na základě kterých bude účetní jednotka, která účtuje o odložené dani a která je poplatníkem dorovnávací daně (nebo očekává, že se v bezprostředně následujícím období poplatníkem dorovnávací daně stane), v příloze účetní závěrky uvádět informace související s dorovnávací daní a jejím dopadem na tuto účetní jednotku.

V rámci přechodných ustanovení se navrhuje dřívější použitelnost tohoto ustanovení tak, aby se použilo již na účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. na účetní závěrky s okamžikem sestavení 1. ledna 2024 nebo později, které jsou sestavovány za účetní období započatá přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.

1. (§ 37 odst. 1)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 37a a 37b)

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, se navrhuje nové ustanovení § 37a, jehož cílem je v souladu se zmocněním podle nově navrhovaného ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví upravit novou účetní metodu týkající se způsobu určení funkční měny. Funkční měna je v nově navrhovaném ustanovení § 24a odst. 2 zákona o účetnictví definována jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost. Vymezení funkční měny v návrhu zákona  odpovídá definici funkční měny v mezinárodním účetním standardu IAS 21 Dopady změn měnových kurzů (dále jen „IAS 21“). IAS 21 podrobně upravuje faktory a kritéria pro určení funkční měny účetní jednotky, a proto se navrhuje z těchto kritérií vycházet i pro účely určení funkční měny podle právních předpisů upravujících účetnictví v České republice. Navrhované ustanovení § 37a tedy v otázce konkrétních faktorů a kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky odkazuje na mezinárodní účetní standardy. Vlastní vymezení kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky se nenavrhuje z důvodu předcházení vzniku případných výkladových problémů a nežádoucích odklonů od faktorů a kritérií vymezených v IAS 21.

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

Standard IAS 21 přistupuje odlišným způsobem k účtování zahraničních poboček (ty podle IAS spadají pod tzv. zahraniční jednotky), než jak k této problematice přistupuje zákon o účetnictví. Proto přístup k zahraničním pobočkám (určování jejich funkční měny) je relevantní pouze pro konsolidované účetní jednotky (dceřiné společnosti), tj. může se v této souvislosti projevit jen v konsolidované účetní závěrce.

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, a v souladu se zmocněním v nově navrhovaném ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví se navrhuje nové ustanovení § 37b, které stanoví postup při změně měny účetnictví. Tuto změnu může účetní jednotka provést pouze k prvnímu dni účetního období (viz nově navrhovaný § 24a odst. 4 zákona o účetnictví). Podle navrhovaného § 4 odst. 8 novelizované vyhlášky je účetní jednotka, která změní svou měnu účetnictví, povinna uvádět v rozvaze, ve výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích informace za minulé účetní období v měně účetnictví běžného období. Ustanovení § 37b upravuje způsob, jakým pro tyto účely účetní jednotka provede přepočet příslušných údajů, resp. jaký kurz pro tyto přepočty použije.

Účetní jednotka počáteční zůstatky účtů k prvnímu dni účetního období podle § 37b odst. 1 písm. b) přepočte obecným kurzem nové měny účetnictví, kterým se podle nově navrhovaného § 24d odst. 1 zákona o účetnictví rozumí kurz vyhlášený centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu. Dnem přepočtu je v tomto případě rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období.

V souladu s § 37b odst. 1 písm. a) účetní jednotka přepočítává srovnávací informace tzv. závěrkovým kurzem předchozího účetního období (tj. obecným kurzem pro rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období). Tento postup však nezohledňuje skutečnost, že přesnější informaci o transakcích (především pak výnosech a nákladech) lze získat přepočtem za použití průměrného obecného kurzu. Přepočet průměrným obecným kurzem nicméně vede k významně přesnějším výsledkům pouze za předpokladu, že se tzv. závěrkový kurz významněji odchýlí od vývoje kurzu v průběhu účetního období.

Proto, pokud by z důvodu větší odchylky mezi průměrným a tzv. závěrkovým kurzem vznikly významné rozdíly ve srovnávacích informacích, účetní jednotka bude při přepočtu těchto informací postupovat podle ustanovení odstavce 2 a namísto tzv. závěrkového kurzu použije průměrný obecný kurz. Tento postup s lepší vypovídací hodnotou se však vyžaduje pouze na základě testu významnosti.

Při zvolení tohoto postupu vznikají rozdíly z přepočtu na cizí měnu, protože různé položky jsou přepočítávány různým kurzem. V případě rozvahy, kde veškeré položky srovnávacích údajů jsou přepočteny závěrkovým kurzem a zisk za běžné období ve srovnávacích údajích průměrným kurzem, se rozdíl z přepočtu uvede na řádku výsledku hospodaření minulých let ve srovnávacích údajích s příslušným komentářem v příloze. Jedná se o rozdíl, který je vždy (tedy bez ohledu na to, za změna měny účetnictví je důsledkem změny účetní metody nebo změny funkční měny) důsledkem změny účetní metody, protože výnosy a náklady za minulé období jsou prezentovány v jiné měně, než byly původně zaznamenány. Vždy se tedy jedná o změnu tzv. prezentační měny, což je jeden z případů změny účetní metody. V případě přehledu o vlastním kapitálu a peněžních tocích se rozdíly z přepočtu vykážou přímo v těchto výkazech.

Průměrný obecný kurz se v souladu s odstavcem 3 vypočítá jako průměr obecných kurzů v průběhu účetního období. Vyhláška blíže neurčuje výpočet průměrného obecného kurzu za srovnávací účetní období a jeho určení ponechává na účetní jednotce, která tak musí učinit na základě vnitřního předpisu. Obvykle se bude jednat o prostý aritmetický průměr dostupných obecných kurzů za celé účetní období.

Pro přepočet údajů za minulé období se nenavrhuje použití obecných kurzů platných k datu uskutečnění cizoměnové transakce, a to z důvodu, že tento postup je administrativně náročný, přičemž je mezinárodně uznáváno (viz IAS 21), že při použití průměrných kurzů dochází k přiměřenému poměru mezi náročností přepočtu údajů za minulé období a jejich vypovídací schopností.

Pro účetní jednotky, které doposud vedly účetnictví v eurech, amerických dolarech nebo britských librách v souladu s IAS 21, se nenavrhuje žádný zvláštní postup, protože účtování cizích měn dle IAS 21 a zákona o účetnictví se liší. Z IAS 21 se přebírá pouze definice funkční měny.

**K čl. VI (Přechodná ustanovení)**

Navrhuje se obecné přechodné ustanovení, jehož cílem je zajistit, aby se nová právní úprava použila poprvé až na účetní období započatá ode dne účinnosti tohoto zákona (tj. od 1. ledna 2024). V tomto ohledu je v souladu s obecným přechodným ustanovením navrženým v novele zákona o účetnictví, na základě kterého bude možné poprvé použít jinou než českou měnu jako měnu účetnictví až v účetním období započatém ode dne účinnosti novely zákona o účetnictví.

Výjimka z obecného přechodného ustanovení se stanoví pro nově navrhovaná ustanovení § 22 odst. 8 až 10 a § 36 odst. 5 vyhlášky č. 502/2002 Sb., která se použijí již pro účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. i pro účetní závěrky sestavené za účetní období započaté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, pokud jejich okamžik sestavení ve smyslu § 18 odst. 3 písm. f) zákona o účetnictví nastane v den nabytí účinnosti této vyhlášky nebo později.

V případě § 22 odst. 8 se jedná o uvedení významné následné události, která je účetní jednotce známa v okamžiku sestavení účetní závěrky, a proto její uvedení nelze opominout. V případě odstavce 9 je důvodem obecná povaha předmětu úpravy tohoto ustanovení, která se uplatní ve všech případech, kdy dojde k nesouladu zapsané výše základního kapitálu ve veřejném rejstříku s výší základního kapitálu uvedenou v účetní závěrce, a nikoliv pouze v případě, kdy je tento nesoulad způsoben změnou měny účetnictví.

Ustanovení § 22 odst. 10 a § 36 odst. 5 se týkají dorovnávací daně. Účetní jednotky mají povinnost v účetní závěrce uvádět informace týkající se dorovnávací daně i tehdy, pokud očekávají, že se stanou jejím poplatníkem v bezprostředně následujícím účetním období, proto pokud již při sestavování účetní závěrky za účetní období, které započalo před nabytím účinnosti této vyhlášky, očekávají, že budou v bezprostředně následujícím účetním období poplatníkem této daně, uvedou to v příloze v účetní závěrce jako tzv. následnou událost.

**K části čtvrté – Změna vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví**

**K čl. VII**

1. (§ 1 písm. h))

V návaznosti na nové zmocnění v novele zákona o účetnictví související s umožněním vedení účetnictví v jiné než české měně a rovněž s ohledem na nový obsah předmětné vyhlášky se navrhuje aktualizovat předmět úpravy vyhlášky. Do ustanovení § 1 se proto navrhuje doplnit nové písmeno h), kterým se předmět úpravy této vyhlášky rozšiřuje o nové účetní metody spočívající ve způsobu určení funkční měny a postupu při změně měny účetnictví.

1. (§ 4 odst. 3)

Ustanovení § 4 odst. 3 se navrhuje v návaznosti na možnost vést účetnictví v jiné než české měně upravit tak, aby dotčené ustanovení bylo použitelné i pro účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví bude jiná měna než česká. Rovněž se s ohledem na zajištění srozumitelnosti účetní závěrky navrhuje doplnit povinnost uvádět v účetní závěrce způsob vykazování jednotlivých položek (tj. že jsou položky vykazovány v tisících) a měnu, v níž jsou jednotlivé položky vykázány, tj. měnu účetnictví.

1. (§ 4 odst. 5)

Pro zajištění srovnatelnosti jednotlivých položek výkazů účetní závěrky mezi dvěma účetními obdobími s různou měnou účetnictví se navrhuje doplnit nový odstavec 5, který stanoví, že i údaje za minulé účetní období musí být vykázány v nové měně účetnictví, byť tato měna v daném období nebyla měnou účetnictví. Postup přepočtu částek uváděných ve výkazech účetní závěrky za minulé účetní období je uveden v nově navrhovaném ustanovení § 42d.

1. (§ 18 odst. 6)

Z důvodu, aby v souladu s navrhovaným § 42d bylo možné použít položku „A.II.3. Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let“ k vykázání rozdílů vzniklých v důsledku změny měny účetnictví, je potřeba umožnit, aby uvedená položka mohla obsahovat i důsledky změny účetních metod. Z důvodu konzistence je pak stejným způsobem potřeba přistupovat i k opravám významných chyb minulých let. Byť se jedná o důsledek vyvolaný potřebami pro vykazování změny měny účetnictví, navržená úprava odstraňuje dosavadní bezdůvodnou odlišnost účtování změn účetních metod a oprav významných chyb minulých let od ostatních vyhlášek provádějících tentýž zákon. Díky této změně bude novelizovaná vyhláška vyhovovat i požadavku zákona na srovnatelnost účetních závěrek (viz § 19 odst. 7 zákona o účetnictví).

1. (§ 30 odst. 1 písm. d) bod 3)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české.

1. (§ 30 odst. 3 písm. b))

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české, současně se navrhuje bez náhrady vypustit také částku pro účely ocenění lesních porostů, a to z důvodu její nekoncepčnosti v rámci dotčeného ustanovení, které upravuje obsah přílohy účetní jednotky, a nikoliv způsob ocenění konkrétního majetku.

1. (§ 30 odst. 8 a 9)

Navrhovaný odstavec 8 vyžaduje, aby účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvedla důvody, na základě kterých změnila měnu účetnictví, a další informace tak, aby uživatelé informací obsažených v účetní závěrce mohli pochopit dopad změny měny účetnictví na vykazované údaje. Ze stejných důvodů se vyžaduje, aby účetní jednotka tyto informace uvedla i v příloze v poslední účetní závěrce sestavené za účetní období předcházející účetnímu období, ve kterém došlo ke změně měny účetnictví, a to jako tzv. následnou událost.

V odstavci 9 se navrhuje postup v případech, kdy se z důvodu změny měny účetnictví začnou lišit údaje o vlastním jmění  uvedené ve veřejném rejstříku, ve kterém je účetní jednotka zapsána, a v účetnictví. Vlastní jmění v rozvaze a ve veřejném rejstříku se může lišit jak v nominální výši, tak v měně, ve které je uveden. Příčinou může být např. situace, kdy se měna vlastního jmění liší od měny účetnictví, nebo když dojde k opakované změně měny účetnictví, při které se účetní jednotka vrátí k měně účetnictví, kterou již dříve používala a která je uvedena ve veřejném rejstříku, ale v důsledku několika přepočtů se bude částka uvedená v rozvaze lišit, přestože bude uvedena ve stejné měně jako ve veřejném rejstříku. Pro srozumitelnost se vyžaduje, aby příloha v účetní závěrce obsahovala vysvětlení uvedeného rozdílu.

1. (§ 38 odst. 3)

Navrhuje se legislativně technická úprava spočívající ve vypuštění dotčeného textu pro jeho nadbytečnost a neslučitelnost s jinými měnami než českou měnou.

1. (§ 42 odst. 4)

Navrhuje se legislativně technická úprava v návaznosti na umožnění vedení účetnictví i v jiné měně než české a v návaznosti na novou úpravu přepočtu cizí měny na měnu účetnictví v ustanovení § 24c zákona o účetnictví ve znění novely zákona o účetnictví, které nahrazuje dosavadní ustanovení § 24 odst. 6 zákona o účetnictví.

1. (§ 42 odst. 5)

Ustanovení odstavce 5 se navrhuje vypustit, neboť komplexní úprava přepočtů cizí měny na měnu účetnictví bude obsažena v ustanovení § 24c a § 24d zákona o účetnictví ve znění novely zákona o účetnictví, a to i pro případy, kdy se jedná o přepočet takové cizí měny, k níž není kurz centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví vyhlašován.

1. (§ 42c a § 42d)

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, se navrhuje nové ustanovení § 42c, jehož cílem je v souladu se zmocněním podle nově navrhovaného ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví upravit novou účetní metodu týkající se způsobu určení funkční měny. Funkční měna je v nově navrhovaném ustanovení § 24a odst. 2 zákona o účetnictví definována jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost. Vymezení funkční měny v návrhu zákona  odpovídá definici funkční měny v mezinárodním účetním standardu IAS 21 Dopady změn měnových kurzů (dále jen „IAS 21“). IAS 21 podrobně upravuje faktory a kritéria pro určení funkční měny účetní jednotky, a proto se navrhuje z těchto kritérií vycházet i pro účely určení funkční měny podle právních předpisů upravujících účetnictví v České republice. Navrhované ustanovení § 42c tedy v otázce konkrétních faktorů a kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky odkazuje na mezinárodní účetní standardy. Vlastní vymezení kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky se nenavrhuje z důvodu předcházení vzniku případných výkladových problémů a nežádoucích odklonů od faktorů a kritérií vymezených v IAS 21. Z tohoto důvodu se také navrhuje doplnění nové poznámky pod čarou č. 37, která obsahuje odkaz na nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, v platném znění, které obsahuje konkrétní mezinárodní účetní standardy a jejich znění.

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

Standard IAS 21 přistupuje odlišným způsobem k účtování zahraničních poboček (ty podle IAS spadají pod tzv. zahraniční jednotky), než jak k této problematice přistupuje zákon o účetnictví. Proto přístup k zahraničním pobočkám (určování jejich funkční měny) je relevantní pouze pro konsolidované účetní jednotky (dceřiné společnosti), tj. může se v této souvislosti projevit jen v konsolidované účetní závěrce.

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví navrženou v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, a v souladu se zmocněním v nově navrhovaném ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví se navrhuje nové ustanovení § 42d, které stanoví postup při změně měny účetnictví. Tuto změnu může účetní jednotka provést pouze k prvnímu dni účetního období (viz nově navrhovaný § 24a odst. 4 zákona o účetnictví). Podle navrhovaného § 30 odst. 8 této vyhlášky je účetní jednotka, která změní svou měnu účetnictví, povinna uvádět v účetní závěrce informace za minulé účetní období v měně účetnictví běžného období. Ustanovení § 42d upravuje způsob, jakým pro tyto účely účetní jednotka provede přepočet příslušných údajů, resp. jaký kurz pro tyto přepočty použije.

V souladu s § 42d odst. 1 písm. a) účetní jednotka přepočítává údaje za minulé účetní období tzv. závěrkovým kurzem předchozího účetního období (tj. obecným kurzem pro rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období). Účetní jednotka počáteční zůstatky účtů k prvnímu dni účetního období podle § 42d odst. 1 písm. b) přepočte obecným kurzem nové měny účetnictví, kterým se podle nově navrhovaného § 24d odst. 1 zákona o účetnictví rozumí kurz vyhlášený centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu. Dnem přepočtu je v tomto případě rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období.

Je-li změna měny účetnictví změnou účetní metody (tj. nedochází zároveň ke změně funkční měny), fondy ve vlastním kapitálu z přepočtu položek uvedených v § 42d odst. 2 na novou měnu účetnictví ztratí svůj charakter kurzového rozdílu a nelze tedy v takovém vykazování pokračovat. Pokud by účetní jednotka novou měnu účetnictví používala v minulosti, žádný takový kurzový rozdíl by zaúčtován nebyl, a ani by v jejím ekonomickém prostředí nevznikl. Tyto fondy budou převedeny do výsledku hospodaření minulých let (jako důsledek změny účetní metody).

Zůstatky kurzových rozdílů, které byly na základě výše popsaného postupu převedeny do počátečního zůstatku příslušné položky, se na základě navrhovaného ustanovení § 42d odst. 2 nebudou nadále považovat za kurzové rozdíly a účetní jednotka s nimi takto nebude nadále nakládat. Je tedy postaveno na jisto, že ustanovení upravující nakládání s kurzovými rozdíly se již nepoužijí.

Výše uvedený postup se neuplatní, pokud změna měny účetnictví je důsledkem změny funkční měny. V takovém případě uvedené fondy reprezentují skutečné zvýšení či snížení vlastního kapitálu, ke kterému došlo v ekonomickém prostředí, v jakém účetní jednotka doposud působila. Byť u souvisejících aktiv nebo dluhů nové kurzové rozdíly vznikat nebudou, historické kurzové rozdíly kumulované v uvedených fondech neztrácí svůj původní charakter. Tyto fondy tedy v účetnictví zůstávají a k jejich vypořádání do výsledku hospodaření dojde v souladu se stávajícími ustanoveními účetních předpisů. Tato situace tedy nevyžaduje doplnění dodatečného ustanovení do prováděcího předpisu.

**K čl. VIII (Přechodná ustanovení)**

Navrhuje se obecné přechodné ustanovení, jehož cílem je zajistit, aby se nová právní úprava použila poprvé až na účetní období započatá ode dne účinnosti tohoto zákona (tj. od 1. ledna 2024). V tomto ohledu je v souladu s obecným přechodným ustanovením navrženým v novele zákona o účetnictví, na základě kterého bude možné poprvé použít jinou než českou měnu jako měnu účetnictví až v účetním období započatém ode dne účinnosti novely zákona o účetnictví.

Výjimka z obecného přechodného ustanovení se stanoví pro nově navrhovaná ustanovení § 30 odst. 8 a 9 vyhlášky č. 504/2002 Sb., která se použijí již pro účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, tj. i pro účetní závěrky sestavené za účetní období započaté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, pokud jejich okamžik sestavení ve smyslu § 18 odst. 3 písm. f) zákona o účetnictví nastane v den nabytí účinnosti této vyhlášky nebo později.

V případě odstavce 8 se jedná o uvedení významné následné události, která je účetní jednotce známa v okamžiku sestavení účetní závěrky, a proto její uvedení nelze opominout. V případě odstavce 9 je důvodem obecná povaha předmětu úpravy tohoto ustanovení, která se uplatní ve

všech případech, kdy dojde k nesouladu zapsané výše základního kapitálu ve veřejném rejstříku s výší základního kapitálu uvedenou v účetní závěrce, a nikoliv pouze v případě, kdy je tento nesoulad způsoben změnou měny účetnictví.

**K části páté - Účinnost**

**K čl. IX**

Účinnost novely vyhlášky se navrhuje k 1. lednu 2024 tak, aby nabyla účinnosti současně s příslušnými ustanoveními novely zákona o účetnictví obsažené ve vládním návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (tzv. konsolidační balíček, projednávaný jako sněmovní tisk č. 488).