

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: účetnictví a finanční řízení podniku



Vedení účetnictví podle zákona o volbě prezidenta republiky pro volební kampaň v letech 2017/2018 a jeho srovnání s pravidly pro kampaň z let 2012/2013 a s pravidly ostatních středoevropských zemí

Autor diplomové práce: Pavel Galuška

Vedoucí diplomové práce: Ing. Tomáš Zouhar

Rok obhajoby: 2018

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Vedení účetnictví podle zákona o volbě prezidenta republiky pro volební kampaň v letech 2017/2018 a jeho srovnání s pravidly pro kampaň z let 2012/2013 a s pravidly ostatních středoevropských zemí“ jsem vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu.

V Praze dne 8. 1. 2018

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá povinností vést účetnictví o financování volební kampaně podle zákona č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky. V tomto kontextu je těžištěm práce rozbor základních účetních institutů jako účetní jednotka, předmět účetnictví, účetní období, způsoby oceňování a výkaznictví a jejich kompatibilita se základními účetními předpoklady a principy.

V rámci diplomové práce je také provedeno srovnání těchto institutů podle úpravy k datu vytvoření diplomové práce, tedy během volební kampaně na přelomu let 2017 a 2018 s jejich úpravou účinnou při první volební kampani k volbě prezidenta republiky v letech 2012 a 2013.

V závěrečných kapitolách jsou pak pro srovnání uvedeny stručné popisy pravidel evidence a vykazování financování volebních kampaní v rámci přímých voleb prezidenta republiky v sousedním Rakousku a Slovensku.

Abstract

This thesis deals with a duty of accounting of funding of presidential election campaign in the Czech Republic in accordance with the presidential election code No. 272/2012 Coll. The core of this thesis lies in an analysis of basic accounting terms, such as accounting entity, object of accounting, accounting period, measurement bases and reporting and their compliance with general accounting principles.

There is also a comparison of those terms conducted in between their current meaning, i. e. in 2017 and 2018, and the meaning they had during the original presidential election campaign in 2012 and 2013.

In conclusion, there is a brief introduction to rules of recording and reporting of presidential election campaign funding in neighbouring countries Austria and Slovakia.

Poděkování

Na prvním místě bych rád poděkoval panu prezidentovi Ing. Miloši Zemanovi a všem členům jeho volebního týmu, kteří mi umožnili nahlédnout do účetnictví a financování volební kampaně, což mi přineslo neocenitelné poznatky o tom, jaké problémy je třeba při praktickém financování volební kampaně řešit, což mi přineslo zcela jiný náhled na tuto problematiku, kterou zde v teoretické rovině zpracovávám. Hned poté bych rád věnoval poděkování vedoucímu své diplomové práce, panu Ing. Tomáši Zouharovi, a to zejména za jeho odvahu pustit se se mnou na tenký led tohoto zatím prakticky nezpracovaného a kontroverzního tématu a za jeho odborné vedení a cenné připomínky při zpracování mé diplomové práce. Dále bych rád poděkoval své rodině a přítelkyni za trpělivost, pochopení a podporu v době, kdy jsem tuto práci zpracovával a nemohl se jim věnovat tak, jak by si zasloužili. Rád bych také poděkoval pánům JUDr. Michalu Švorcovi a Mgr. Davidu Bauerovi za jejich ochotu a pomoc při řešení některých sporných otázek, na které jsem při zpracování své práce narazil. A na závěr děkuji svému otci, který stál vždy blízko mě a podporoval mě nejen při zpracování této práce jak lidsky, tak i odborně.

Děkuji Vám všem

Obsah

1	Úvod	6
2	Účetnictví.....	9
2.1	Definice.....	9
2.2	Cíle.....	9
2.3	Předmět účetnictví	11
2.4	Účetní metody, zásady a základní pojmy	13
2.4.1	Základní technika podvojného účetnictví – účtování	13
2.4.2	Účetní zásady.....	13
2.4.3	Účetní předpoklady	13
2.4.4	Účetní principy.....	16
2.5	Rozsah vedení účetnictví.....	21
2.6	Účetní závěrka.....	22
2.6.1	Obsah a forma	23
2.6.2	Rozvahový den.....	25
2.7	Uživatelé.....	26
3	Účetnictví dle volebního zákona	28
3.1	Historie	28
3.1.1	Původní záměr	28
3.1.2	Mezidobí	29
3.1.3	Aktuální podoba	29
3.2	Předmět účetnictví	29
3.2.1	Volební kampaň a její financování	29
3.2.2	Časový rozměr	33
3.3	Účetní jednotka	38
3.3.1	Úvod a klasifikace účetních jednotek.....	39
3.3.2	Vznik účetní jednotky, resp. povinnosti vést účetnictví	44
3.3.3	Zánik účetní jednotky	46
3.4	Typické transakce, použité účty a oceňování.....	47
3.4.1	Oceňování.....	47
3.4.2	Typické transakce.....	54
3.5	Výkaznictví, jeho rozsah a kontrola.....	59
3.5.1	Výkaznictví	60
3.5.2	Kontrola	65
4	Úprava ostatních států.....	68
4.1	Slovensko	68
4.2	Rakousko.....	70
5	Závěr	73
6	Seznam použité literatury	76

1 Úvod

Psal se rok 2012 a do českého ústavního pořádku se dostal institut, který mu byl dosud neznámý, a to zakotvení přímé volby prezidenta republiky. Ten byl do té doby volen výhradně členy Parlamentu. Šlo tedy o volbu (z pohledu občana) nepřímou.

Na zákonné úrovni byla pravidla přímé volby upravena zákonem č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky a o změně některých zákonů (dále jen ZVPR), který v duchu zvýšení transparentnosti volební kampaně kromě obvyklé úpravy volebního práva obsahoval několik ustanovení obsahujících pravidla financování volební kampaně. Tímto zákonem bylo zavedeno několik nových pojmů a povinností. Především financovat kampaň prostřednictvím volebního účtu, který měl být klíčovým prostředkem nebo nástrojem peněžité kontroly volební kampaně. Dále byla zavedena povinnost vést účetnictví, které mělo být podrobeno následné kontrole Senátem Parlamentu České republiky. A v neposlední řadě byl zaveden institut volebního výboru jakožto účetní jednotky a subjektu odpovědného za financování volební kampaně. Analýza těchto institutů se stala tématem i mé bakalářské práce.

Nicméně záhy se projeví nedostatky. Nedokonalost této úpravy, kromě toho, že se do návrhu zákona dostala jako poslanecký pozměňovací návrh, a tudíž nebyla ani předmětem důvodové zprávy, která by mohla pomoci s její aplikací, spočívala zejména v tom, že byla jen velmi obtížně vymahatelná, a to z následujícího důvodu. Jediným subjektem, který může v českém právním řádu závazně vykládat ustanovení zákona a závazně určovat práva a povinnosti právních subjektů, je soud. A současně jediným způsobem, jak bylo možné napadnout porušení pravidel financování volební kampaně dle ZVPR, byla žaloba pro porušení pravidel financování volební kampaně dle § 67 ZVPR. Háček tohoto institutu spočíval ve velmi omezené aktivní žalobní legitimaci – žalovat mohl podle tehdejšího § 67 odst. 1 ZVPR pouze a jenom kandidát, o čemž judikoval i Městský soud v Praze na návrh JUDr. Hulíka¹. A tak i když se spekulovalo o mnohých porušeních pravidel financování, nebylo o žádném závazně rozhodnuto, neboť žádný kandidát takovou žalobu nepodal, a nevznikla tak tedy ani žádná judikatura, která by posloužila jako cenný pomocník při aplikaci právní normy.

Pravidla financování volební kampaně ZVPR musela být novelizována zákonem č. 322/2016 Sb., kterým se mění volební zákony a další související zákony (dále jen „Novelou o financování“), neboť předchozí nedokonalou úpravu bylo nutné napravit, jak bylo mj. uvedeno i v důvodové zprávě k návrhu tohoto zákona.²

¹ **Werner, Lukáš. 2013.** Advokát neuspěl se žalobou na Zemana. Nejste kandidát, vzkázal mu soud. *IDNES.cz*. [Online] Mafra, a. s., 12. únor 2013. [Citace: 28. září 2017.] https://zpravy.idnes.cz/zaloba-na-financovani-zemanovy-kampane-hulik-fn2-domaci.aspx?c=A130212_104016_domaci_wlk

² **Vláda České republiky. 2015.** Sněmovní tisk 568/0, část č. 1/6 VI. n. z., kterým se mění některé volební zákony. *Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna*. [Online] 21. srpen 2015. [Citace: 23. říjen 2017.] <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?0=7&CT=568&CT1=0#prilohy>

Novela do značné míry harmonizovala pravidla financování voleb do Parlamentu ČR nebo EU nebo zastupitelstev s volbou prezidenta republiky.

Kromě toho došlo mezi lety 2012 a 2016 k výrazným novelám zákona o účetnictví, mj. v oblasti kategorizace účetních jednotek co do velikosti a povinností s tím souvisejících.

Z původní úpravy tak byla obsahově zachována jen povinnost vést účetnictví (myšleno podvojně účetnictví – proto se má práce bude zabývat pouze podvojným účetnictvím) podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Kdo jej však vede, co je jeho obsahem, jak je zveřejňováno a jak jsou pravidla kontrolována a vynucována, se změnilo. Druhou ideou, která se táhne pravidly volební kampaně jako červená niť, je idea transparentnosti financování volební kampaně.

Konkrétní změny a jejich dopad jsou předmětem mé diplomové práce a budou popsány v následujících kapitolách.

V rámci své práce budu vycházet z právního řádu platného k 28. 9. 2017. Toto datum jsem nezvolil náhodou. Jde o datum zahájení volební kampaně pro volbu prezidenta republiky v roce 2018, neboť k tomuto dni vyšlo ve sbírce zákonů rozhodnutí předsedy Senátu o vyhlášení termínu voleb. Dá se tedy předpokládat, že v průběhu volební kampaně se pravidla již dále měnit nebudou, a to zejména z toho důvodu, že zákonodárný proces je suspendován koncem volebního období Poslanecké sněmovny, volbami a následným procesem tvorby vlády. Krom toho by bylo krajně nežádoucí do probíhající kampaně zasahovat novou regulací.

To ovšem neznamená, že nemůže dojít k vývoji přístupu k právní úpravě, neboť prakticky bude dodržování pravidel posuzovat Úřad pro dohled nad financováním politických stran a volebních kampaní (dále jen „Úřad“), jehož postupy, doporučení a stanoviska se po čase mohou stát pramenem práva ve formě tzv. ustálené právní praxe, nicméně to už trochu předbíhám.

Při vypracování své diplomové práce jsem analyzoval text zákona a podzákonných provádějících právních předpisů. Zejména šlo o srovnání staré a nové úpravy. Pro jeho interpretaci v obecné rovině pak budu čerpat z příslušné právně teoretické literatury, pro interpretaci v oblasti účetnictví budu čerpat z literatury, zabývající se teorií účetnictví. Jak jsem již naznačil, byla kromě toho zákonem č. 322/2016 Sb. zřízena pravomoc dohledu nad financováním volební kampaně v rámci voleb prezidenta republiky. Také analýza činnosti této instituce v oblasti financování volební kampaně kandidátů na funkci prezidenta republiky bude předmětem mé diplomové práce.

Úvodní kapitoly své práce bych rád věnoval teorii účetnictví, jeho základním zásadám, postupům a cílům a také výstupům a jejich obsahu, přičemž při pojednání o jednotlivých účetních institutech budu postupovat od obecného ke konkrétnímu a v rámci pojednání o obecném účetním institutu popíšu, jak se promítá v rámci povinnosti, která je uložena povinným osobám v rámci účetnictví o financování volební kampaně na prezidenta republiky.

V následných kapitolách se pak budu zabývat úpravou pravidel financování ve dvou sousedních střeoevropských státech, ve kterých je takéž zavedena přímá volba prezidenta republiky, a to Slovensko a Rakousko.

Cílem mé práce je pak zanalyzovat, zda a jak mohou daná pravidla přispět ke zvýšení transparentnosti volební kampaně při volbách prezidenta republiky a zda jsou daná pravidla přiměřená tzn., zda by nebylo možné dosáhnout stanoveného cíle i méně invazivní cestou, zejména v konfrontaci s úpravou ostatních střeoevropských států, případně posoudit soulad autoritativní interpretace a praxi Úřadu s vůlí zákonodárce.

2 Účetnictví

ZVPR jak ve svém původním znění, tak i ve znění podle Novely o financování zakotvuje v § 36 odst. 2 povinnost vést o financování volební kampaně účetnictví. Motivem zákonodárce k tomuto kroku je zajistit pro veřejnost co možná nejvyšší transparentnost volební kampaně. Je však otázkou, co je onou transparentností vlastně zamýšleno. Kdo má být transparentní, jak a vůči komu? Tyto otázky i odpovědi na ně se zdají býti zdánlivě banální. V kontextu povinnosti vést účetnictví vyplývající ze ZVPR se situace paradoxně komplikuje. V následujících řádcích bude popsáno, co tím mám na mysli.

2.1 Definice

Nejprve se však pokusím definovat účetnictví jako pojem. Literatura, ať už česká či zahraniční, se k pojmu účetnictví staví jako k termínu, na který lze nahlížet z vícero úhlů pohledu.

Miroslav Janhuba³ uvádí, že účetnictví lze chápat jako

- 1) Nauku, či vědní disciplínu;
- 2) Prakticky prováděnou činnost – účtování;
- 3) Souboru výsledků prakticky prováděné činnosti – záznamy v účetních knihách.

Tyto trojí pohledy na účetnictví však od sebe nejde oddělit. Teoretický základ, který poskytuje nauka o účetnictví, dává disciplíně pevné ukotvení a její znalost umožňuje reagovat a přizpůsobovat se měnícímu se prostředí ekonomické a legislativní reality.

Mezi odbornou veřejností nejen v České republice, ale i v zahraničí však panuje shoda na tom, že účetnictví je především praktickou disciplínou s praktickým dosahem na své uživatele. V rámci tohoto pragmatického nebo praktického pohledu na účetnictví je zdůrazněna jedna klíčová vlastnost, a to užitečnost účetnictví⁴. Užitečností (nejen účetnictví) je pak dle tohoto přístupu vlastnost, podle které daná věc slouží zamýšlenému účelu nebo je pro tento účel využitelná.

Podrobněji však budu účetnictví definovat v následujících řádcích, a to především pomocí cílů této disciplíny, předmětů jejího zkoumání a pomocí toho, jakým uživatelům slouží.

2.2 Cíle

Co je zamýšleným účelem nebo cílem účetnictví? Zamýšleným účelem v té nejobecnější rovině je poskytnout informace o hospodářské situaci objektu účetnictví. V české legislativě lze tento cíl účetnictví najít v § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“): „*Účetní jednotky jsou*

³ Janhuba, Miroslav. 2007. *Základy teorie účetnictví*. Praha : Nakladatelství Oeconomica, 2007. 978-80-245-1268-6

⁴ Fremgen, James M. 1967. Utility and Accounting Principles. *The Accounting review*. July 1967. stránky 457-467

povinný vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „Uživatel“) činit ekonomická rozhodnutí.“

Důvodem pro poskytnutí informací z účetnictví je podklad pro činění ekonomických rozhodnutí. Příkladem takových rozhodnutí může být kolik se bude produkovat, kde, co a za kolik se bude nakupovat, kolik peněz se vyplatí jako podíl na zisku nebo zda se investor rozhodne do účetní jednotky investovat.

Nosičem informací je účetní závěrka. Podle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví: *„Účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty, příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (...).“*

Právě sestavování účetní závěrky a její prezentace uživatelům je podle mnoha autorů z především angloamerického prostředí tím nejdůležitějším, o co v účetnictví jde.⁵ Zde se projevuje naplnění kritéria užitečnosti účetnictví jakožto informačního nástroje.

Někteří autoři, s jejichž názorem zcela souhlasím, dokonce hovoří o účetnictví jako o jazyku. L. C. Hawes⁶ definuje jazyk jako soustavu symbolů, které jsou uspořádány systematicky nebo podle určitého vzoru a podle vnitřních pravidel, která určují jejich použití. Toto uspořádání symbolů se nazývá jazyk a pravidla pro uspořádání a užívání symbolů vytváří gramatiku řeči.

Podobnou paralelu lze jistě najít i v případě účetnictví. Jako symboly lze beze sporu považovat čísla či specifické účetní termíny např. popis stran účtu jako „na vrub“ či „ve prospěch“, „má dát“ a „dal“ nebo i jednotlivé účetní záznamy. Jako gramatiku by pak bylo možné značit pravidla pro zápisy na účty, strukturu výkazů, pravidla oceňování a vůbec veškerá závazná i nezávazná pravidla, která dělají účetnictví účetnictvím. Z tohoto obecného pohledu lze přisvědčit názoru, že účetnictví lze za jazyk ve smyslu řeči bez dalšího považovat.⁷

Pojetí účetnictví jako jazyka lze vystopovat v českém zákoně o účetnictví v § 4 odst. 10: *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů; (...). Účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy.“* Demonstrativní výčet účetních záznamů se pak nachází v § 4 odst. 11, který jako souhrnné účetní záznamy uvádí např. účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrku a výroční zprávu. Účetní záznamy ve vzájemné souvislosti tedy tvoří účetnictví a

⁵ (Janhuba, 2007)

⁶ Hawes, L. C. 1975. *Pragmatics of analogizing*. Reading, MA : Addison-Wesley Publishing, 1975 – citováno z Belkaoui, Ahmed Riahi. 1992. *Accounting Theory*. third edition. London : Academic Press Limited, 1992. 0-12-084785-X

⁷ (Belkaoui, 1992)

jsou nosičem informací o finanční situaci subjektu pro účely ekonomického rozhodování.

Myšlenka účetnictví jako jazyka je dle mého názoru v souladu i s cílem účetnictví poskytovat ekonomicky využitelné informace o subjektu účetnictví a o jeho finanční situaci a požadavku na věrné a poctivé zobrazení a na srozumitelnost. Přičemž věrné a poctivé zobrazení lze chápat jako požadavek na dodržení objektivních pravidel účetnictví pro zobrazení ekonomické reality a srozumitelnost je nutná pro jejich praktické vyhodnocení člověkem jako jejich uživatelem. Jinými slovy, soustava pravidel uspořádání a používání symbolů může konstituovat jazyk, to však ještě neznamená, že půjde o jazyk, kterému lidé rozumí a který jsou schopni užívat.

2.3 Předmět účetnictví

Předmět účetnictví nebo jinými slovy informace, o kterých se vede účetnictví, je determinován jeho účelem poskytování informací o ekonomicky využitelných informacích a finanční situaci subjektu. Pro účely klasifikace těchto informací rozlišuje účetnictví čtyři základní účetní veličiny:

- 1) Aktiva,
- 2) pasiva,
- 3) náklady,
- 4) výnosy.

V tomto smyslu se o předmětu účetnictví vyjadřuje i zákon o účetnictví v § 2 odst. 1: „Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“ Legislativa sama nepodává univerzální definici jednotlivých veličin, tu lze nalézt v účetní teorii⁸.

- 1) Aktiva Dana Kovanicová definuje jako: „Vložené prostředky kontrolované (ovládané) podnikem, které jsou výsledkem minulých událostí a u nichž se očekává, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch, budoucí užitek. Budoucí ekonomický prospěch (...) se může projevit různými způsoby. Nejčastěji bývá aktivum:
 - Spotřebováno nebo užito při výrobě nebo prodáno
 - Přeměněno v jiné aktivum (např. splátka pohledávky)
 - Použito k úhradě dluhů nebo rozděleno vlastníkům.“⁹

Kromě budoucího potenciálního ekonomického prospěchu a původu v minulé ekonomické aktivitě účetní jednotky by se mezi charakteristiky aktiv dala připočítat přiřaditelnost konkrétního aktiva jedné konkrétní účetní jednotce a možnost výlučnosti jeho užívání konkrétním subjektem, který o něm účtuje. Výčet skupin aktiv, které jsou vykazovány v rozvaze,

⁸ např. **Kovanicová, Dana a Hexnerová, Ivana. 2004. ABECEDA účetních znalostí pro každého.** 15. aktualizované vydání. Praha : RNDr. Ivana Hexnerová — BOVA POLYGON, 2004. 80-7273-098-3

⁹ (Kovanicová, a další, 2004)

pak poskytují především vyhlášky ministerstva financí, které provádějí některá ustanovení zákona č. 563 /1991 Sb., o účetnictví. Ty se liší dle typů účetních jednotek.

- 2) Pasiva jsou účetní veličinou, která se tradičně rozeznává v kontinentálním účetnictví jako protiklad aktivům a která jsou účetním ekvivalentem zdrojů financování aktiv. V anglo-americkém prostředí se namísto pasiv rozeznávají pouze jejich dvě základní složky, a to vlastní a cizí zdroje, resp. vlastní kapitál jako „*equity*“ a dluhy nebo závazky jako „*liabilities*“. Přičemž kritérium rozlišení je původ vlastnictví zdrojů financování.
 - a. Vlastní kapitál reprezentuje tu část zdrojů, která patří přímo účetní jednotce a kterou není třeba vracet žádné třetí osobě. Mezi složky vlastních zdrojů patří především základní kapitál, účelově tvořené fondy a v neposlední řadě výsledek hospodaření, který reprezentuje přírůstek nebo úbytek vlastního kapitálu z titulu vlastní hospodářské činnosti účetní jednotky, typicky z podnikání, ve kterém právě výsledek hospodaření představuje kritérium úspěchu či neúspěchu. V neziskovém sektoru však takové významnosti logicky nepožívá.
V anglo-americkém světě se vlastní kapitál – „*equity*“ definuje doslova jako zbytková kategorie, jako rozdíl mezi aktivy a dluhy. Jinými slovy se za vlastní kapitál považuje to, co na účetní jednotku zbyde po splacení všech dluhů.
 - b. Cizí zdroje naopak představují tu část zdrojů, které je účetní jednotka zavázána v určitý okamžik vrátit svým věřitelům, tedy dluhy, ale nejen ty určité a dospělé, ale často i podmíněné či hrozící a jen odhadované.
- 3) Náklady se chápou jako vyjádření ekonomické aktivity – snížení ekonomického prospěchu ve formě poklesu aktiv nebo vzestupu závazků, které má současně za následek snížení vlastního kapitálu jinou formou než výplatou ve prospěch osob, které se na vlastním kapitálu podílejí.
- 4) Výnosy se naopak chápou opět jako vyjádření ekonomické aktivity účetní jednotky – zvýšení ekonomického prospěchu ve formě růstu aktiv nebo poklesu závazků s dopadem do vlastního kapitálu jinou formou než vkladem od osob, které se vlastním kapitálu podílejí.¹⁰

Společnou vlastností všech veličin je jejich měřitelnost, tedy ocenitelnost v penězích, jejich přiřaditelnost konkrétní účetní jednotce a jejich časové zařazení.¹¹

¹⁰ (Kovanicová, a další, 2004); **International accounting Standards Board. 2015.** Conceptual Framework for Financial Reporting. *IFRS.org*. [Online] Květen 2015. [Citace: 16. Říjen 2017.] <http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf>. 978-1-909704-82-4

¹¹ (Belkaoui, 1992)

2.4 Účetní metody, zásady a základní pojmy

2.4.1 Základní technika podvojného účetnictví – účtování

Jak již bylo uvedeno, zákon o účetnictví považuje účetnictví jako systematicky vedenou soustavu účetních záznamů, která je vedena podle zákona o účetnictví a dalších prováděcích pravidel. Tam, kde tato pravidla mlčí, použijí se obecné účetní zásady a principy tak, aby bylo docíleno naplnění požadavku na poskytnutí věrného a poctivého obrazu o finanční situaci účetní jednotky. Proto, aby bylo účetnictví schopné své úloze dostát, musí nejprve být schopno zachytit relevantní informace, dále je zpracovat a předat svým uživatelům v podobě jim srozumitelného standardizovaného výstupu.

Ke sběru a zpracování relevantních informací slouží především metoda podvojných zápisů na dvoustranných účtech o účetně relevantních skutečnostech. Základním nástrojem této metody či techniky je výše zmíněný dvoustranný účet, který se skládá celkem ze 3 polí. Za prvé jde o záhlaví, ve kterém je uvedeno, o jaký účet se jedná. Pod záhlavím se účet dělí na dvě strany. Na jedné z nich se zaznamenávají příbytky na účet a druhé naopak úbytky.¹² Zda jde o přírůstkovou nebo úbytkovou stranu, záleží na typu účtu, ke které veličině se daný účet řadí. Na účty aktiv a nákladů se přírůstky zapisují na stranu „*má dáti*“ neboli „*debet*“, úbytky na stranu „*dal*“ neboli „*kredit*“. U účtů pasiv a výnosů to funguje přesně obráceně.

Podvojný zápis pak znamená, že se v účetnictví každá relevantní skutečnost zachytí nejméně na dvou účtech, přičemž součet částek zapsaných na debetní stranu dotčených účtů se musí rovnat součtu částek zapsaných na kreditní stranu dotčených účtů. Jen tak bude zachován jeden z pilířů účetnictví – bilanční princip.

Česká účetní legislativa tuto účetní techniku zakotvuje v § 3 odst. 1 větě první: „Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví...“

2.4.2 Účetní zásady

Pro zachování požadavku na zpracovatelnost, standardizovanost, srovnatelnost a srozumitelnost je třeba dodržet základní zásady, které zajišťují integritu účetnictví jako uceleného systému. Miroslav Janhuba rozlišuje zásady obecnější, které nazývá předpoklady a zásady konkrétnější, které označuje jako principy. Vychází přitom z amerického pojetí teorie účetnictví.¹³

2.4.3 Účetní předpoklady

Za účetní předpoklady považuje takové zásady, „*jejichž nedodržení by zásadním způsobem měnilo kvalitu zobrazení skutečností v účetnictví.*“

¹² (Janhuba, 2007)

¹³ Janhuba, Miloslav. 2010. *Teorie účetnictví (výběr z problematiky)*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2010. 978-80-245-1662-2

Mezi předpoklady Miroslav Janhuba řadí:

1) Účetní jednotku

Účetní jednotkou se rozumí v obecné rovině především objekt účetnictví, což znamená, že právě o účetní jednotce má účetnictví podávat ekonomicky relevantní informace a popisovat její stav majetku, závazků, vlastního kapitálu a výsledku hospodaření. Chápe se jako přesně definovaná ekonomická entita, vykazující prvky funkční samostatnosti s vnitřní integritou a zpravidla vykonávající nějakou ekonomickou aktivitu. Miroslav Janhuba¹⁴ doslova uvádí, že je hospodářsky oddělena od svých vlastníků. Pokud bychom hledali nejbližší termín z obchodně-právní terminologie, pak se kloním k názoru, že by to byl obchodní závod podle § 502 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku: „*Obchodní závod je organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří zpravidla vše, co slouží k jeho provozu*“. K tomu je ještě zapotřebí dodat § 495 občanského zákoníku: „*Souhrn všeho, co osobě patří, tvoří její majetek. Jmění osoby tvoří souhrn majetku a dluhů*“. Z toho by se dalo dovodit, že účetní jednotkou v tomto teoretickém smyslu by měla být věc v právním smyslu (§ 489 OZ: „*vše co je rozdílné od osoby a slouží k potřebě lidí*“) např. výše zmíněný obchodní závod, nikoliv její vlastník – osoba, ať už fyzická nebo právnická.

Český zákon o účetnictví se však na celou problematiku dívá trochu odlišně, když v § 1 odst. 2 jako účetní jednotky označuje:

- a) Právnické osoby, které mají sídlo na území ČR – osoby, nikoliv věci;
- b) Zahraniční právnické osoby (...) – osoby, nikoliv věci;
- c) Organizační složky státu – odvozují svoji subjektivitu od státu jakožto právnické osoby;
- d) Fyzické osoby, za splnění určitých podmínek – osoby, nikoliv věci;
- e) Svěřenské fondy – věci, nikoliv osoby;
- f) Investiční fondy bez právní osobnosti – věci, nikoliv osoby;
- g) Ty, kterým povinnosti sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu (např. ZVPR).

Z toho vyplývá určitá schizofrenie zákonodárce, který jako by se neuměl rozhodnout, zda za účetní jednotku označí přímo osobu jakožto subjekt práv a povinností nebo věc, resp. jejich definovaný soubor. Paradoxně pak této teorii nejvíce odpovídá jedna z nejnovějších účetních jednotek, a to právě svěřenský fond, který sám osobou není, je „pouze“ organizovaným souborem jmění, který ale nemá definovaného vlastníka. Pouze podléhá správě svěřenského správce, který je osobou a který mj. podle § 4a zákona o účetnictví odpovídá za vedení účetnictví svěřenského fondu.

¹⁴ (Janhuba, 2010)

Od roku 2016 pak zákon o účetnictví zavádí klasifikaci účetních jednotek podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU. Kritéria pro jejich klasifikaci jsou roční výše čistého obrátu, souhrn aktiv a průměrný přepočtený stav zaměstnanců. Zákon rozlišuje mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Toto rozlišování má dále vliv na rozsah povinností uložený účetním jednotkám účetními předpisy.

2) Going concern – trvání aktivity účetní jednotky

Vyjadřuje předpoklad, že účetní jednotka bude i v blíže neomezené budoucnosti dále vykonávat tu aktivitu, kterou vykonávala doposud. Obvykle se za onu blíže nespecifikovanou budoucnost pro praktické účely považuje pokračování v následujícím účetním období. Jsou ovšem účetní jednotky a jednou z nich je i účetní jednotka podle ZVPR, které tento předpoklad z principu naplnit nemohou. V české legislativě je tento předpoklad obsažen v § 7 odst. 3: *„Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu je povinna uvést v příloze v účetní závěrce.“*

Na základě předpokladu trvání účetní jednotky jsou pak postaveny další principy, které mají dodržení tohoto předpokladu podporovat a ochraňovat např. zásada opatrnosti.

3) Měřitelnost relevantních informací v penězích

Účetnictví je především řečí čísel, a to v konstantních peněžních jednotkách. Klíčem pro vedení účetnictví je převedení účetně relevantních informací na tzv. společný základ, kterým je peněžní jednotka. Tomu se říká oceňování. Tento požadavek je v praxi prakticky nemožné stoprocentně splnit. Jedním z důvodů je pohyblivá hodnota peněz. Při standardním fyzikálním měření např. délky nebo hmotnosti je kvantitativní i kvalitativní vyjádření měrné jednotky neměnné. Jinými slovy jeden kilogram byl vždy jedním kilogramem včera, je jím dnes a bude jím i zítra a nikdo a nic na tom nic nezmění. Peněžní jednotka takto nefunguje. I když se zřejmě všichni shodnou, že 1 Kč je formálně vzato pořád 1 Kč, tak to bylo, je a bude. To, co si za ni lze koupit, je v čase proměnlivé. Což v delším časovém úseku může mít nezanedbatelný vliv na přesnost ocenění.

Dalším problematickým faktorem je ocenění jako takové. Ve většině případů je ocenění subjektivním projevem toho, kdo oceňuje. Předmětem ocenění pak nemusí být věc běžně obchodovaná a její skutečnou hodnotu, kterou je spolehlivě schopný určit pouze trh tím, že dojde k transakci na trhu, tak není možné jednoznačně určit. Vše ostatní je pouze odhad.

Z toho vyplývají omezení. Takové ocenění je z principu subjektivní a nejisté. A jeho pravdivost či přesnost lze stěží ověřit.¹⁵

Tato omezení se česká legislativa snaží překlenout tím, že metody ocenění standardizuje – autoritativně určí způsob ocenění toho kterého druhu položek. Tím se sice nezajistí objektivita, ale přinejmenším se docílí toho, že údaje jedné účetní jednotky budou srovnatelné s údaji jiné účetní jednotky. V české legislativě jsou pravidla pro metody ocenění obsaženy v § 24-27 zákona o účetnictví.

4) Periodizace výkaznictví

Posledním předpokladem je periodizace nejen výkaznictví, ale i vedení účetnictví za určité období, které se pravidelně opakuje a jeho délka je zásadně neměnná. Zajišťuje se tím srovnatelnost výsledků ekonomické aktivity téže účetní jednotky v čase. V české účetní legislativě je tzv. účetní období standardně definováno jako kalendářní rok podle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví: *„Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. (...)“*. Za určitých podmínek pak zákon o účetnictví připouští kratší nebo delší účetní období než standardních 12 kalendářních měsíců. Okamžik konce a začátku má vliv na výkaznictví, neboť podle § 17 odst. 1 písm. b) se k prvnímu dni účetního období otevírají účetní knihy, podle odst. 1 písm. b) se naopak k poslednímu dni účetního období účetní knihy uzavírají. V návaznosti na to § 19 odst. 1 zákona o účetnictví říká, že účetní jednotka sestavuje k poslednímu dni účetního období řádnou účetní závěrku.

Standardizovaná délka účetního období je pak jedním z projevů požadavku na srovnatelnost účetních informací nejen mezi jednotlivými účetními jednotkami, ale i v rámci téže účetní jednotky v čase.

Toto pojetí základních předpokladů má své racionální, ale je nutné jej brát v kontextu jeho původu. Tím je pojetí účetnictví jako nástroje poskytnutí informací investorům o podnicích, jejichž finanční nástroje se obchodují na burze.¹⁶ Tomu jsou tyto předpoklady taky poplatné a už ne vždy a zcela reflektují specifické požadavky jiných účetních jednotek a uživatelů.

2.4.4 Účetní principy

Druhou skupinou zásad, které Miroslav Janhuba¹⁷, popisuje jako zásady v užším slova smyslu, jsou tak zvané účetní principy. Jejich aplikace souvisí především s požadavkem na podání věrného a poctivého obrazu o finanční situaci účetní jednotky tak, jak o tom hovoří § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Přičemž v odst. 2 téhož ustanovení zákon o účetnictví dále říká, že: *„Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen*

¹⁵ (Belkaoui, 1992)

¹⁶ (Janhuba, 2010)

¹⁷ (Janhuba, 2010)

v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody vedoucí k zobrazení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou metodu, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1¹⁸, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.“

Mezi účetní principy tak Miroslav Janhuba řadí následující, přičemž v české účetní legislativě se nachází především v § 6-8 zákona o účetnictví:

1) Objektivnost údajů

Jak jsem uvedl již v pojednání o principu oceňování, absolutní objektivity v účetnictví lze jen sotva dosáhnout. Objektivitu v účetnictví lze hledat jednak ve standardizaci a jednak v tom, že se příslušné metody pro účetní zobrazení relevantních informací nastaví dopředu. Postup podle těchto účetních metod musí být účetní jednotka následně schopna doložit a prokázat pomocí průkazných účetních záznamů – účetních dokladů. V zákoně o účetnictví lze požadavek na objektivitu hledat jen nepřímo, zákon o účetnictví tento termín nezná, ale její stopy lze najít v požadavku na průkaznost a srozumitelnost účetnictví a trvalost účetních záznamů. Zákon o účetnictví považuje účetnictví za průkazné, pokud dle § 8 odst. 4 jsou všechny účetní záznamy průkazné, tzn. splňují náležitosti podle § 33a zákona o účetnictví a pokud účetní jednotka provádí inventarizaci – ověření informací uvedených v účetnictví se skutečným stavem podle § 29 zákona o účetnictví.

Navíc § 6 odst. 1 přikazuje účetním jednotkám zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (účetní případy), účetními doklady, jejichž formální náležitosti jsou stanoveny v § 11 zákona o účetnictví.

Pod pojmem srozumitelnost pak zákon o účetnictví chápe podle § 8 odst. 5, pokud je možné pomocí zákonem a prováděcími předpisy předvídaných účetních metod jednoznačně a spolehlivě určit obsah účetních případů a účetních záznamů.

Z tohoto důvodu je z hlediska uživatele podstatné ustanovení § 7 odst. 5 zákona o účetnictví, které ukládá účetním jednotkám „v příloze účetní závěrky uvést informace o použitých metodách, případně o odchylkách od těchto metod (...) s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky.“

2) Úplnost

Pro účely poskytnutí věrného a poctivého obrazu o finanční situaci účetní jednotky je klíčové, aby účetní jednotka účtovala o všech relevantních účetních případech a žádné nefiltrovala nebo nezamlčovala. Požadavek

¹⁸ pozn. autora: poskytovat věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky

na úplnost účetnictví se v legislativě nachází v § 8 odst. 3: „Účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3...“.

3) Konzervatismus

Neboli zásada opatrnosti je jedním z poznávacích znaků účetnictví. Obecně je obsahem tohoto principu účtovat tak, aby účetní jednotka spíše nadhodnocovala hrozby a ztráty. V žádném případě by však neměla nadhodnocovat zisky. Příležitosti by se pak v účetnictví de facto neměly objevit, není-li již jejich pozitivní dopad považován za jistý, tím však z logiky věci přestávají být pouhou příležitostí. Účetnictví dále disponuje několika specifickými nástroji, které tuto zásadu vyjadřují, např. rezervy, opravné položky nebo povinnost pravidelné inventarizace. Zákon o účetnictví má zásadu opatrnosti zakotvenou v § 25 odst. 3 a § 26 odst. 3. Nicméně důsledné dodržování této zásady na druhou stranu koliduje s požadavkem na věrné a poctivé popsání skutečnosti a vede ke vzniku tzv. tichých rezerv.¹⁹

Dá se tedy dovodit, že účetnictví by mělo zobrazovat nejpesimističtější, avšak reálný obraz o finanční situaci účetní jednotky. Účetní jednotka by tedy na tom z hlediska finanční situace neměla být v daném okamžiku hůř, než jak vykazuje v účetnictví.

4) Uniformita

Je důsledkem požadavku na srovnatelnost účetních informací mezi různými účetními jednotkami. Té je dosaženo zejména tím, že je účetnictví komplexně upraveno kompaktním souborem pravidel. V České republice jde o účetní legislativu, která pravidla stanovuje v zásadě ve třech úrovních.

Za první na úrovni zákonné to je zákon o účetnictví, který definuje základní pravidla vedení účetnictví společná pro všechny účetní jednotky. Mezi pravidla obsažená v zákonu se řadí např. definice účetní jednotky, předmětu účetnictví, rozsahu vedení účetnictví, základní zásady, principy a metody, povinnost sestavit účetní závěrku, definice účetních záznamů, účetních knih, základní pravidla oceňování, pravidla vydávání dokladů a inventarizace.

Za druhé na úrovni prováděcích vyhlášek ministerstva financí, které upravují použití obecných metod obsažených v zákonu pro různé druhy účetních jednotek. Rozlišují se prováděcí vyhlášky např. pro podnikatele, banky, pojišťovny, nepodnikající účetní jednotky nebo pro veřejně-správní sektor. V těchto vyhláškách je obsažena úprava konkrétních účetních položek, specifická pravidla oceňování nebo struktura účetních výkazů.

Za třetí jde o tzv. účetní standardy, které upravují zejména postup účtování jednotlivých druhů účetních případů. Účetní standardy také

¹⁹ (Janhuba, 2010)

respektují rozdělení účetních jednotek podle druhů účetních jednotek tak, jak to činí vyhlášky ministerstva financí.

V zákonu o účetnictví by bylo možné tento princip nalézt v § 4 odst. 8: *„Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnu účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy...”*

5) Zásada významnosti a nadřazenost obsahu nad formou

Zásadu významnosti i princip přednosti obsahu nad formou je třeba chápat v kontextu výkaznictví. Pod zásadou významnosti si lze představit, že účetní jednotka by pro zachování přehlednosti svého výkaznictví neměla samostatně vykazovat každou jednotlivou položku (každý jednotlivý dům, auto, stůl, papír či pero), kterou má, ale měla by rámci výkaznictví tyto položky pro zachování přehlednosti smysluplně a systematicky agregovat. Tato zásada je také důvodem určité tolerované nepřesnosti v účetnictví, a to v té míře, která není rozhodující pro ovlivnění chování uživatelů účetnictví. V životě, který není černobílý je tak výrazem určité pragmatičnosti teorie účetnictví.

Zásada přednosti obsahu nad formou znamená, že by účetní jednotka měla položky vykazovat podle toho, čím skutečně jsou, podle jejich skutečných vlastností a vztahů k účetní jednotce.

Velmi známým až notorickým porušením této zásady v kontextu české účetní legislativy je pak pravidlo o vykazování finančního leasingu, jehož obsahem je financování pořízení aktiva leasingovou společností tak, že ačkoliv je nájemce oprávněn prakticky neomezeně předmět leasingu užívat, případně i požívat a po skončení nájemního vztahu je povinen předmět leasingu nabýt do svého vlastnictví. Podle českých účetních standardů nesmí nájemce o tomto aktivu účtovat jako o svém majetku, nýbrž pouze jako o přijaté službě, ačkoliv aktivum je nedílnou součástí hospodářské aktivity nájemce, který se k němu chová prakticky jako vlastník. I když nájemce de iure není během nájmu z logiky věci vlastníkem tohoto aktiva – tím je leasingová společnost.

6) Zásada konzistentnosti metod

Opět jde o projev požadavku na srovnatelnost účetních informací, nicméně v tomto případě nikoliv mezi jednotlivými účetními jednotkami, ale v rámci jedné a téže účetní jednotky v čase. Pouze za předpokladu, že budou použité účetní metody v čase zachovány, je možné sledovat vývoj a srovnávat finanční situaci účetní jednotky, jak šel čas. V zákoně o účetnictví je tento požadavek vyjádřen v § 7 odst. 4: *„Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími*

jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze k účetní závěrce.“ Ani tato zásada tedy neplatí bezvýhradně, nicméně její porušení je nutné uvést a odůvodnit v příloze k účetní závěrce.

7) Akruální²⁰ princip

Další princip, který je specifický pro podvojný účetnictví, je princip akruální. Podle akruálního principu se o hodnotových přírůstcích (zisku) účtuje jako o transakcích příčinných, jakožto o nákladech a výnosech, nikoliv jako o transakcích následkových, příjmech a výdajích.²¹

Náklady lze chápat jako hodnoty, které účetní jednotka v rámci své hospodářské aktivity spotřebovává nebo obětuje. Naopak výnosy lze chápat jako výsledky hospodářské aktivity účetní jednotky, které jí přinášejí ohodnocení její aktivity. Akruální princip je v české legislativě vyjádřen v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví: „Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nimiž věcně a časově souvisí; není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (podle § 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.“ Náklady i výnosy se přiřazují období, se kterým věcně a časově souvisí, bez ohledu na tok s tím spojených peněz. Časová souvislost nákladů znamená, že náklad je přiřazen tomu období, ve kterém došlo k vynaložení hodnot v rámci ekonomické aktivity účetní jednotky. Stejně tak je běžnému období potřeba přiřadit nejen skutečně vynaložené náklady, ale i náklady předjímané, jak je pojmenovává Dana Kovanicová.²² Mezi tyto předjímané náklady lze zařadit rezervy, výdaje příštích období a dohadné účty pasivní.

Obdobně tak se účtuje i o výnosech v okamžiku, kdy dojde k ohodnocení hospodářské aktivity účetní jednotky. Za tento okamžik se standardně považuje vznik nároku na protiplnění za poskytnutou službu nebo dodání zboží. Stejně jako u nákladů lze zaznamenat i výnosy být jen předjímané např. příjmy příštích období nebo dohadné položky aktivní.

Ostatní položky časového rozlišení, tedy náklady a výnosy příštích období, pak podle Dany Kovanicové jsou spíše než projevem akruálního principu projevem předpokladu trvání existence účetní jednotky i v budoucnu.

Kromě výše uvedeného se za projev akruálního principu považuje nejen přiřazení nákladů a výnosů období, ve kterém k nim skutečně došlo, ale i

²⁰ anglické „accrual“ by se dalo do češtiny přeložit jako „nárůst“ nebo narůstající; Miroslav Janhuba překládá spíše jako „dorůstající“ (Janhuba, 2010)

²¹ (Janhuba, 2007)

²² (Kovanicová, a další, 2004)

princip přiřazení nákladů k výnosům, které byly důsledkem jejich vynaložení.

2.5 Rozsah vedení účetnictví

Rozsah vedení účetnictví by bylo možné definovat jako určení, které povinnosti vyplývající z účetních předpokladů a principů musí účetní jednotka bezpodmínečně dodržet a a contrario které z nich může v zákonem předvídaných případech vynechat. Toto pravidlo, resp. výjimka z pravidla, vychází z předpokladu, že existují účetní jednotky, jejichž uživatelé za prvé nevyžadují účetnictví zpracované podle všech předepsaných pravidel. A za druhé některé účetní jednotky nedisponují potřebným aparátem pro vedení účetnictví v celé jeho šíři, resp. takový požadavek by pro ně představoval nepřiměřeně vysoké náklady, přičemž přínos jejich vynaložení by byl i vzhledem k výše uvedenému důvodu na straně uživatele přinejmenším diskutabilní.

O rozsahu vedení účetnictví resp., o možnosti jej zjednodušit hovoří § 9 zákona o účetnictví. Nejprve v odstavci 1 stanovuje obecnou klauzuli, že: *„Nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní předpis jinak, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu.“* Zákon nestanovuje explicitně, co znamená vést účetnictví v plném rozsahu, ale stanovuje v § 13a, co se rozumí pod zjednodušeným rozsahem účetnictví.

- 1) Ve zjednodušeném rozsahu je účetním jednotkám umožněno sestavit účtový rozvrh pouze do úrovně účtových skupin. Oproti tomu v plném rozsahu je podle § 14 odst. 2 zákona o účetnictví sestavit účtový rozvrh, v němž budou uvedeny všechny účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a sestavení účetní závěrky (tedy minimálně o úroveň níže na úroveň syntetických účtů).
- 2) Mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize. To v účetnictví v plném rozsahu neumožňuje § 13 odst. 1 písm. a) a b): *„Účetní jednotky účtují, pokud tento zákon nestanoví jinak a) v deníku, v němž účetní zápisy uspořádají z hlediska časového (chronologicky) a jímž prokazují zaúčtování všech účetních operací a případů v účetním období, b) v hlavní knize, v níž účetní zápisy uspořádají z hlediska věcného (systematicky).“*
- 3) Nepoužijí ustanovení § 25 odst. 3 a 26 odst. 3, s výjimkou odpisů a rezerv opravných položek podle zvláštních právních předpisů. To znamená, že při účtování nepracuje s opravnými položkami, jakožto výrazem přechodného znehodnocení aktiv a nepracuje ani s rezervami, které symbolizují vznik vysoce pravděpodobných závazků s dopadem do nákladů. Také účetnictví ve zjednodušeném rozsahu však počítá např. s rezervami a opravnými položkami z oblasti úpravy životního prostředí anebo podle zákona o rezervách účinných pro daň z příjmů.
- 4) Nepoužijí § 27 – tedy oceňování vybraných aktiv reálnou hodnotou.
- 5) Nemusí používat knihy analytických a podrozvahových účtů podle § 13 odst. 1 písm. c) a d).

Závěrečné ustanovení o účetnictví ve zjednodušeném rozsahu § 13a odst. 3 pak deklaruje, že použití, resp. nepoužití výše uvedených metod není v rozporu s požadavkem na poskytnutí věrného a poctivého obrazu o finanční situaci účetní jednotky.

Rád bych upozornil, že zákon o účetnictví používá u úlev v § 13a dvojí modalitu. U některých ustanovení hovoří o tom, že účetní jednotka „*může*“, „*je jí umožněno*“ nebo „*nemusí*“. To značí dovolení neboli zákonem aprobovanou možnost se daným způsobem chovat. Nicméně chová-li se odlišně, ale stále v rámci ostatních právních norem, je toto chování stále aprobováno.

Oproti tomu některá ustanovení používají prostý oznamovací způsob: „*nepoužijí*“. To svědčí spíše o příkazu chovat se určitým způsobem, přičemž jiné chování nepovažuje za aprobované.

Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu tak ve zkratce znamená právo nedodržet vybrané účetní metody, aniž by to mělo vliv na poskytnutí věrného a poctivého obrazu o finanční situaci účetní jednotky alespoň zákonném slova smyslu, ale také zřejmě povinnost dodržet jiné, u kterých zákon nedává možnost volby.

A contrario povinnost vést účetnictví v plném rozsahu znamená, že účetní jednotka není k výše uvedené úlevě oprávněna.

Úleva spočívající ve vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je umožněna dle § 9 odst. 3 následujícím účetním jednotkám:

- 1) Příspěvkové organizaci, pokud tak rozhodne její zřizovatel; a
- 2) ostatním účetním jednotkám, pokud jsou mikro nebo malé účetní jednotky a nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Z právnických osob se to však týká jen spolku, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve, honebního společenstva, obecně prospěšné společnosti, nadačního fondu, ústavu, společenství vlastníků jednotek a bytového nebo sociálního družstva. Jinými slovy jen těch právnických osob, u nichž se nepředpokládá, že by mohly být založeny za účelem podnikání.

Z toho je zřejmé, že zákonodárce se snaží ulehčit situaci zejména neziskovému sektoru, případně malému živnostenskému a obdobnému podnikání fyzických i právnických osob.

2.6 Účetní závěrka

Korunou účetnictví a komunikačním médiem mezi účetní jednotkou a uživateli účetnictví je účetní závěrka jako soustava účetních výkazů doplněná o vysvětlující komentář k informacím v nich obsažených. V účetní závěrce jsou uvedeny informace o finanční situaci účetní jednotky ve standardizovaném formátu k určitému okamžiku, resp. k určitému dni.

2.6.1 Obsah a forma

Zákon o účetnictví označuje v § 18 odst. 1 účetní závěrku jako nedělitelný celek a tvoří ji rozvaha (neboli bilance), výkaz zisku a ztráty (nebo také výsledovka) a příloha. Za určitých zákonem stanovených okolností jsou její součástí také přehledy o změnách vlastního kapitálu a o peněžních tocích. V následujících odstavcích § 18 pak definuje zejména formální požadavky na účetní závěrku, zejména její rozsah, informace o účetní jednotce a zmocnění k provedení další úpravy pomocí prováděcí vyhlášky. Prováděcí vyhlášky toto ustanovení provádějí standardně ve své části druhé v § 3 a následujících. V těchto ustanoveních jsou dále definovány jednotlivé součásti účetní závěrky a jejich rozsah. Podle rozsahu se rozlišuje účetní závěrka v plném nebo ve zkráceném rozsahu.

Rozvaha je účetní výkaz zobrazující stav aktiv a pasiv k datu jejího sestavení, jak uvádí § 3 odst. 2 *Prováděcích vyhlášek*²³. Dle § 4 odst. 3 prováděcí vyhlášky č. 504/2002 Sb. a § 4 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se strana aktiv a pasiv v rámci zachování bilančního principu rovná. Jednotlivé složky aktiv se v rozvaze vykazují postupně zásadně sestupně podle jejich likvidnosti neboli podle výše transakčních nákladů při jejich přeměně na hotové peníze tak, jak to stanovuje příloha č. 1 *Prováděcích vyhlášek*. Jednotlivé hodnoty se ve výkaze uvádějí vždy v brutto hodnotách, tedy nesnížené o korekce (oprávky a opravné položky). V případě účtování podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se ke každému řádku aktiv uvádí kromě hodnoty brutto, též hodnota korekcí a jako rozdíl mezi nimi i hodnota netto. To vše ve stavu ke dni sestavení účetní závěrky. A vedle toho ještě hodnota příslušného řádku netto za minulé období. Naproti tomu podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. se hodnoty všech aktiv vykazují pouze v brutto výši ke dni sestavení účetní závěrky a za minulé účetní období. V návaznosti na to se na samostatných řádcích se záporným znaménkem vykazují hodnoty opravek a opravných položek k příslušným druhům aktiv ke dni sestavení účetní závěrky a za minulé účetní období. Pasiva se vykazují sestupně dle jejich vztahu k účetní jednotce nebo také dle pořadí jejich splatnosti – začíná se vlastním kapitálem vloženým zakladateli účetní jednotky přes vlastní kapitál získaný jejich vlastní ekonomickou aktivitou – zisk. Ty jsou splatné nejpozději. V případě základního kapitálu hovoříme o zdroji, který za trvání účetní jednotky zásadně nikdy splatnosti nedospěje. Následně se uvádí zdroje cizí, a to sestupně se zkracující se splatností. Nejprve jsou uvedeny cizí zdroje dlouhodobé (s dobou splatnosti zásadně přesahující 1 rok) a následně cizí zdroje krátkodobé (s dobou splatnosti do 1 roku). Zásadně se pak neuvádějí položky s nulovým stavem.

Druhou součástí účetní závěrky je výkaz zisku a ztráty. Tento výkaz je naprosto klíčovým pro podnikající účetní jednotky, neboť zisk jest kritériem ekonomické

²³ Pro shodnou úpravu podle vyhlášek ministerstva financí 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 a 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 hlavní předmět činnosti není podnikáním, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, budu dále používat termín „*Prováděcí vyhlášky*“. Pro účely této práce беру v potaz jen tyto dvě prováděcí vyhlášky, neboť jen ony mohou být dále aplikovatelné v rámci předmětu mé práce.

efektivnosti a cílem a integrálním znakem podnikání. V prostředí neziskovém nejde z povahy věci ani tak o vykazání konkrétního výsledku hospodaření, jako o přehled o ekonomické aktivitě účetní jednotky v účetním období. Proto se i obsahové a strukturální pojetí výkazu zisku a ztráty diametrálně odlišuje mezi podnikajícími a nepodnikající účetními jednotkami. Vzory jak podnikatelských, tak i nepodnikatelských výkazů zisku a ztráty se nachází v příloze 2, resp. 3 u účelové podnikatelské výsledovky příslušných prováděcích vyhlášek. Rozdíly mezi jejich pojetím jsou však patrné na první pohled. Zatímco podnikatelská výsledovka začíná výkony v podobě tržeb, nepodnikatelská výsledovka respektuje, že těžiště aktivity je naopak v nákladech, kterými také začíná. Až po uvedení všech nákladů, které účetní jednotka v daném období realizovala, a to včetně daně z příjmů, začíná teprve uvádět výnosy. Z výnosů jsou navíc nejprve uváděny ty bezúplatné (dotace, příspěvky) a až následně výnosy úplatné. Co ovšem zaujme nejvíce oproti výkazu zisku a ztráty podnikající účetní jednotky, je rozdělení položek v rámci jednotlivých řádků na hlavní činnost a činnost hospodářskou dle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb.

Poslední povinnou a velmi důležitou součástí účetní závěrky je příloha. Ta slouží k dokreslení informací podaných v ostatních výkazech tak, aby účetní závěrka dané účetní jednotky mohla podat o její finanční situaci věrný a poctivý obraz, jak to požaduje § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Za úpravou její obsahové a formální struktury je třeba se vydat opět do prováděcích vyhlášek ministerstva financí. O co v příloze v účetní závěrce vlastně jde hezky popisuje § 29 odst. 1 prováděcí vyhlášky č. 504/2002 Sb.: *„Příloha v účetní závěrce se sestavuje popisným způsobem nebo ve formě tabulek k zajištění přehlednosti a srozumitelnosti předkládaných informací.“* Na rozdíl od předešlých součástí účetní závěrky nemá příloha pevně stanovenou formu výkazu, naopak pro vysvětlení nebo upřesnění strohých a formálních finančních údajů v předešlých výkazech je cílem přílohy textem nebo ve formě tabulek tato data uživateli více přiblížit dle § 29 odst. 2 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Kromě vysvětlení informací, obsažených v ostatních výkazech, obsahuje příloha přehled použitých účetních metod, strukturovaný a podrobnější popis některých významných, ale v ostatních výkazech pouze agregovaně uváděných položek, upozornění na některé pro účetní jednotku významné události, které se během účetního období udály nebo které se udály v době mezi okamžikem, ke kterému se účetní závěrka sestavuje a okamžikem, kdy byla skutečně vyhotovena. Demonstrativní výčet obsahových náležitostí přílohy obsahují § 39 a následující vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a § 29 a následující vyhlášky č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, které nemají podnikání jako svou hlavní činnost. Další náležitosti lze najít i ve zvláštních právních předpisech.²⁴

Podle § 18 odst. 2 je součástí účetní závěrky také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Mikro a malé účetní jednotky však nejsou povinny přehledy o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu do účetní závěrky zahrnout. A vzhledem k tomu, že účetní jednotky, kterými se má práce

²⁴ Např. podle § 11c zákona č. 21/1992 Sb., o bankách

zabývá, by měly být nejvýše účetní jednotky malé podle § 1b odst. 2 zákona o účetnictví, nebudu se těmito součástmi účetní závěrky více zabývat.

§ 18 odst. 4 zákona o účetnictví umožňuje sestavit účetní závěrku v plném nebo ve zkráceném rozsahu, přičemž standardně se účetní závěrka sestavuje v rozsahu plném. Zkrácený rozsah lze považovat za výjimku. Podle zákona mohou účetní závěrku ve zkráceném rozsahu sestavit pouze účetní jednotky, které nepodléhají povinnosti auditu účetní závěrky.

Obsahové náležitosti účetní závěrky ve zkráceném rozsahu stanovují podle § 18 odst. 5 zákona o účetnictví Prováděcí vyhlášky. Základním ustanovením pro účetní závěrku ve zkráceném rozsahu pro účetní jednotky, jejichž hlavní činností není podnikání, je § 3a vyhlášky č. 504/2002 Sb. Podle tohoto ustanovení může účetní závěrku ve zkráceném rozsahu sestavit pouze mikro nebo malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Náležitosti rozvahy ve zkráceném rozsahu upravuje § 3a odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb.: *„Rozvaha ve zkráceném rozsahu (...) zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi podle přílohy č. 1 k této vyhlášce...“*. V praxi to znamená, že rozvaha takové účetní jednotky bude mít nejvýše 11 položkových řádků na straně aktiv a 9 položkových řádků na straně pasiv včetně řádků součtových.

Stejné pravidlo jako pro rozvahu ve zkráceném rozsahu se použije i pro výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu podle § 3a odst. 2 vyhlášky č. 504/2002 Sb.

Obsahové náležitosti přílohy ve zkráceném rozsahu stanoví § 30 odst. 7 vyhlášky č. 504/2002 Sb.: *„Příloha v účetní závěrce ve zkráceném rozsahu neobsahuje informace podle*

- § 30 odst. 1 písm. d) bodu 4: o stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků podle zákona;
- § 30 odst. 1 písm. e): o použitém oceňovacím modelu a technice při ocenění reálnou hodnotou...;
- § 30 odst. 1 písm. f): o výši a povaze jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem;
- § 30 odst. 1 písm. i): o celkové odměně přijaté auditorem za povinný audit roční účetní závěrky a celkové odměně přijaté auditorem za jiné ověřovací služby, za daňové poradenství a jiné neauditorské služby.“

2.6.2 Rozvahový den

Den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, se nazývá dnem rozvahovým. o který den jde, upravuje zejména zákon o účetnictví v § 19, podle kterého je rozvahový den dnem, kdy se uzavírají účetní knihy. Podle § 17 odst. 2 zákona se účetní knihy uzavírají:

- a) ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- b) k poslednímu dni účetního období,

- c) ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace,
- d) ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,
- e) ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurz,
- f) v dalších případech dle insolvenčního zákona,
- g) ke dni, ke kterému stanoví povinnost uzavřít knihy nebo sestavit účetní závěrku zvláštní právní předpis,
- h) a dále ve stanovených případech podle zákona o přeměnách

Podle toho, k jakému rozvahovému dni se účetní knihy uzavírají, rozlišuje se účetní závěrka řádná a mimořádná. Co do povinností vztahujících se k jejich sestavení jsou tyto účetní závěrky prakticky rovnocenné. o řádné účetní závěrce se hovoří dle § 19 odst. 1 zákona o účetnictví pouze tehdy, je-li rozvahovým dnem poslední den účetního období – standardně 31. 12., je-li účetním obdobím kalendářní rok. o mimořádné účetní závěrce se a contrario hovoří tehdy, je-li rozvahovým dnem libovolný jiný den.

Zvláštní účetní závěrkou je tzv. mezitímní účetní závěrka podle § 19 odst. 3 zákona o účetnictví: „V případě, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, účetní jednotky sestavují účetní závěrku v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne (dále jen „mezitímní účetní závěrka“). V případech sestavování mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění podle § 25 odst. 3“.²⁵

Jsem přesvědčen, že výčet okamžiků k sestavení účetní závěrky je spíše taxativní.²⁶ Nebylo by žádoucí, aby si účetní jednotka mohla bez dalšího uzavřít účetní knihy a následně sestavit účetní závěrku k libovolnému okamžiku, kdy by se jí to hodilo. Hovoří pro to zájem na zachování předpokladu periodizace. Už z pojmenování je zřejmé, že není žádoucí, aby mimořádné a mezitímní účetní závěrky byly masovým jevem, ke kterému by se přistupovalo benevolentně. Rovněž se domnívám, že by benevolentní přístup byl v rozporu s principem uniformity a srovnatelnosti a konzistence použitých účetních metod, neboť pro účely účetnictví by mělo být žádoucí, aby postupy v rámci účetnictví byly co nejvíce předvídatelné, a tím i srozumitelné svým uživatelům.

2.7 Uživatelé

Zde tkví důvod vedení účetnictví. Jak uvádí § 7 odst. 1, cílem účetnictví je podat informace o finanční situaci účetní jednotky tak, aby osoba, která tyto informace využívá, mohla na jejich základě činit ekonomická rozhodnutí. Mezi nejčastější uživatele účetnictví se řadí: vlastníci a investoři, dodavatelé a věřitelé, management účetní jednotky, zákazníci, finanční úřad. Tito uživatelé mají jedno

²⁵ Tedy pro účely zachování souladu vykazování se zásadou opatrnosti (pozn. autora)

²⁶ Což neznamená, že bych vylučoval, že by účetní jednotka měla sestavovat účetní závěrku i k jiným dnům, než které jsou v zákoně o účetnictví. Je k ale dle mého názoru nutný normativní příkaz při zachování účetních principů a metod např. požadavky regulátora obchodů na regulovaných finančních trzích.

společné, a to že jsou poučení v oboru účetnictví, znají předpoklady a principy, jsou schopni informace, které podává dešifrovat a jsou si vědomi omezení, které skýtá, nebo alespoň by to znát měli a měli by si být vědomi těchto omezení.

Zejména americké prameny zařazují mezi uživatele účetnictví i běžnou veřejnost. V americkém prostředí to má svůj důvod, a to zejména míru účasti veřejnosti na obchodování s finančními instrumenty. Dle průzkumů z roku 2016 má své peníze v obchodních podílech nebo akciích asi 52 % dospělých Američanů, a přitom je součástí článku o tomto průzkumu také konstatování, že toto číslo v čase spíše klesá.²⁷ Podle českých odhadů investuje téměř každý sedmý Čech.²⁸ Podávám zde pouze ilustrativní srovnání, ale je zřejmé, že finanční gramotnost, co se týká jejího rozšíření v rámci populace bude v ČR výrazně nižší než v USA už jen z tohoto prostého faktu.

Taková fakta pak mohou působit problémy, rozhodne-li se zákonodárce zpřístupnit (převážně nepoučené) veřejnosti účetnictví o volební kampani (nejen při volbě prezidenta republiky), kterou chtít, nechtít, sleduje a zajímá řádově více občanů než investování na kapitálových trzích.

²⁷ **McCarthy, Justin . 2016.** Just Over Half of Americans Own Stocks, Matching Record Low. *GALLUP News*. [Online] Gallup, Inc., 20. duben 2016. [Citace: 30. prosinec 2017.] <http://news.gallup.com/poll/190883/half-americans-own-stocks-matching-record-low.aspx>

²⁸ **Gintner, Jindřich. 2016.** Každý sedmý Čech investuje, v průměru 20 tisíc ročně. *Novinky.cz*. [Online] Borgis, a. s., 26. duben 2016. [Citace: 30. prosinec 2017.] <https://www.novinky.cz/finance/400373-kazdy-sedmy-cech-investuje-v-prumeru-20-tisic-rocne.html>

3 Účetnictví dle volebního zákona

3.1 Historie

3.1.1 Původní záměr

Novela Ústavy č. 71/2012 Sb., která zakotvovala přímou volbu prezidenta republiky vešla v účinnost 1. 10. 2012 spolu se zákonem č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky²⁹. Dne 3. 10. 2012 byla rozhodnutím předsedy senátu Milana Štěcha č. 322/2012 Sb., vyhlášena volba prezidenta republiky na dny 11. 1. 2013 a 12. 1. 2013 pro první kolo volby. Druhé kolo volby se mělo konat ve dnech 25. 1. 2013 a 26. 1. 2013. Dá se tedy říct, že pravidla voleb v roce 2013 byla připravována pod velkým časovým tlakem.

I přesto nebo možná právě proto se do tohoto zákona poprvé dostala úprava o pravidlech financování volební kampaně. Tato úprava nebyla zahrnuta v původním vládním návrhu, do zákona se dostala cestou poslaneckého pozměňovacího návrhu. Tímto způsobem se do pravidel vedení volební kampaně dostala spousta nových a v některých případech i velmi zajímavých institutů, stejně tak jako nedokonalostí, chyb a přehnaných očekávání.

Klíčovým nástrojem v kontrole financování volební kampaně mělo sehrát účetnictví vedené volebním výborem jako účetní jednotkou, které mělo být podle § 36 odst. 2 o financování volební kampaně vedeno v plném rozsahu. To mělo následně být zveřejněno a podrobeno kontrole Senátu Parlamentu ČR.

To v sobě skrývalo několik problémů. Jedním z nejviditelnějších byl ten, že ačkoliv se účetnictví zasílalo Senátu a Senát, ačkoliv explicitně to stanoveno v zákoně nebylo, se postavil do pozice instituce oprávněné provést kontrolu účetnictví o financování volební kampaně, neměl zároveň pravomoc porušení pravidel financování volební kampaně trestat. K řízení o porušení pravidel financování byl podle původního znění zákona příslušný jen městský soud v Praze podle § 68 původního znění ZVPR. A toto řízení mohlo být zahájeno pouze na návrh, ke kterému byl aktivně legitimován jen jiný kandidát na funkci prezidenta republiky podle § 67 původního znění ZVPR.

Ačkoliv tak zpráva auditora³⁰, kterou si objednal Senát pro kontrolu kandidáty předloženého účetnictví, konstatovala nedostatky v dodržování pravidel financování volební kampaně, nedošlo k žádnému závaznému posouzení, zda k porušení pravidel financování skutečně došlo, či nikoliv.

²⁹ Budu-li dále hovořit o původním znění zákona o volbě prezidenta republiky č. 275/2012 Sb., budu tím mít na mysli právě to, které vešlo v účinnost dne 1. 10. 2012.

³⁰ **Brabec, Tomáš. 2013.** Zpráva z přezkoumání veškerého účetnictví všech devíti kandidátů na funkci prezidenta republiky a přezkoumání, zda financování volební kampaně kandidátů na funkci prezidenta proběhlo v souladu s pravidly podle zákona č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky a o změně některých zákonů a v souladu s právními předpisy upravujícími oblast účetnictví. *Senát Parlamentu České republiky*. [Online] 17. Září 2013. [Citace: 29. Říjen 2017.] <http://www.senat.cz/xqw/webdav/pssenat/original/70184/58952>

3.1.2 Mezidobí

Taková situace nebyla do budoucna udržitelná. K problematickým ustanovení zákona volbě prezidenta republiky se vyjadřoval i Ústavní soud, byť nešlo o ustanovení o financování.³¹ Dále došlo k odmítnutí žaloby na financování volební kampaně proti volebnímu výboru Miloše Zemana pro nedostatek aktivní legitimace.³² Což věstilo problémy pro další volby v roce 2018.

Kromě toho došlo k novele i ostatních volebních zákonů, do kterých se také dostala úprava pravidel financování volebních kampaní. V rámci této novelizace se pravidla financování i s tím spojeného vedení účetnictví až na malé výjimky unifikovala. Současně s tím byl novelizován zákon o politických stranách, který zpřísnil pravidla financování politických stran, ale hlavně ustavil Úřad, který měl dohlížet nejen na financování politických stran, ale i pravidel financování v rámci jednotlivých volebních kampaní.

3.1.3 Aktuální podoba

Co konkrétně se změnilo v pravidlech vedení účetnictví ZVPR bude rozvedeno v následujících subkapitolách. Přičemž se vždy budu nejprve věnovat původnímu znění účinnému při volbách a volební kampani v letech 2012/2013, následně popíšu změnu, ke které došlo vlivem finanční novely případně novelizací zákona o účetnictví.

3.2 Předmět účetnictví

Pro účely mé práce se budu z účetních institutů nejprve zabývat předmětem účetnictví, neboť obsah tohoto termínu je nezbytné definovat pro definici ostatních institutů, zejména v kontextu vzniku a zániku účetní jednotky, její povinnosti vést účetnictví a uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky.

3.2.1 Volební kampaň a její financování

Věcný rozměr – původní znění

Předmět vedení účetnictví podle ZVPR se nachází v § 36 odst. 2: „*O financování volební kampaně se vede účetnictví v plném rozsahu podle zákona upravujícího účetnictví.*“ Předmětem účetnictví je tedy financování volební kampaně, což podle § 36 odst. 1 ZVPR v původním znění znamenalo: „*Financování volební kampaně zahrnuje veškeré příjmy a výdaje na volební kampaň.*“

Že se pod pojmem financování volební kampaně chápou příjmy a výdaje v kontextu toho, že se o financování má vést účetnictví v plném rozsahu působí trochu matoucně. Ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví jasně stanoví, že předmětem účetnictví je stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, náklady, výnosy a výsledek hospodaření. Nicméně domnívám se, že tento konflikt nelze vyložit tak, že by se mělo rezignovat na náklady, výnosy, aktiva a

³¹ Pl.ÚS 27/12 ze dne 7. 1. 2013

³² **Werner, Lukáš. 2013.** Advokát neuspěl se žalobou na Zemana. Nejste kandidát, vzkázal mu soud. *IDNES.cz*. [Online] Mafra, a. s., 12. únor 2013. [Citace: 28. září 2017.] https://zpravy.idnes.cz/zaloba-na-financovani-zemanovy-kampane-hulik-fn2-/domaci.aspx?c=A130212_104016_domaci_wlk

pasiva a účtovat jen o příjmech a výdajích tak, jak se na první pohled jeví podle volebního zákona.

Takový výklad by nebyl možný v souvislosti s požadavkem § 36 odst. 2 – vést účetnictví v plném rozsahu podle zákona o účetnictví. Tím jistě není myšleno, aby se vedlo účetnictví pouze o příjmech a výdajích na volební kampaň, jinak by odkaz na zákon o účetnictví a jeho vedení v plném rozsahu zcela postrádal smysl.

Konečně všichni kandidáti zveřejnili minimálně účetní závěrku nebo alespoň její část, která dává tušit, že se vedlo podvojně účetnictví.³³

Z toho lze dovodit, že obsah § 36 odst. 1 má význam primárně pro účely ZVPR a jím stanoveného limitu výdajů na volební kampaň dle § 37 ZVPR v původním znění. Obdobně je třeba přistoupit k termínu výdajů na volební kampaň podle § 37 odst. 1: *„Výdaji na volební kampaň se rozumí součet všech finančních prostředků nebo jiných plnění ocenitelných v penězích, které kandidát na funkci prezidenta republiky vynaloží na úhradu nákladů volební kampaně, a to včetně nákladů vynaložených přede dnem podání kandidátní listiny.“* Podstatným společným a jednotícím znakem výdajů na volební kampaň je jejich přiřaditelnost osobě kandidáta. Pod tím si představuji, že takový výdaj kandidát buďto sám vynaložil nebo o tom, že jej vynaložila jiná osoba v souladu s jeho vůlí, věděl nebo vědět měl. Dlužno podotknout, že právě ta kategorie výdajů, které kandidát sám nevynaložil, nýbrž jej vynaložila osoba třetí, je kategorií, kterou šlo jen obtížně dokázat a přičíst kandidátovi k tíži zejména v případě kampaně negativní v neprospěch kandidátova rivala. Na druhou stranu by bylo absurdní toto ustanovení vykládat v tom smyslu, že by musel kandidát účtovat a do výdajů zahrnovat i transakce a plnění, o jejichž existenci by objektivně neměl nejmenší informace. Těžko by v této situaci vyhověl i požadavku zákona o účetnictví na zachycení skutečností na základě průkazných účetních záznamů podle § 6 odst. 1 a 2.

To, že tyto termíny nejsou termíny účetními, ovšem dle mého názoru neznamená, že by je měl volební výbor jako účetní jednotka pro účely účetnictví ignorovat. Domnívám se, že tvoří vodítko k tomu, jaké transakce se mají v účetnictví o financování volební kampaně objevit, a které tam už nepatří. Transakce, které lze považovat za výdaje na volební kampaň dle § 37 odst. 1, je nutné samozřejmě v účetnictví zobrazit pomocí účetních metod, které zákon o účetnictví uznává.

K tomuto účelu je nutné dále definovat termín „volební kampaň“. ZVPR pro jeho definici poskytoval prvotní vodítko v § 35 odst. 1 ZVPR původního znění: *„Volební kampaní se rozumí jakákoli propagace kandidáta na funkci prezidenta republiky a*

³³ např. **Mynář, Vratislav, Nejedlý, Martin a Štengl, Zdeněk. 2013.** Miloš Zeman, prezident České republiky – vyúčtování kampaně. *Miloš Zeman, prezident České republiky.* [Online] 29. březen 2013. [Citace: 4. prosinec 2017.] <http://www.zemanmilos.cz/cz/tiskova-sdeleni/vyuctovani-kampane-633584.htm>; **Leitkeřová, Gabriela, Vyroubal, Petr a Illnerová, Helena. 2013.** Závěrečná zpráva prezidentské volební kampaně – Karel Schwarzenberg. *Volím Karla.* [Online] 27. březen 2013. [Citace: 26. listopad 2017.] http://www.volimkarla.cz/wp-content/uploads/2013/03/zaverecna_zprava.pdf a další

volební agitace v jeho prospěch, zejména veřejné oznámení určené na jeho podporu nebo sloužící v jeho prospěch, včetně jakékoli doprovodné akce, za které se poskytne nebo obvykle poskytuje úplata, pokud k takové propagaci nebo volební agitaci došlo nejdříve v den vyhlášení volby prezidenta ve Sbírce zákonů, anebo i před tímto dnem, jestliže taková propagace nebo agitace trvá i ke dni vyhlášení volby prezidenta ve Sbírce zákonů. Za volební kampaň se považuje i sdělení v neprospěch jiného kandidáta na funkci prezidenta republiky.“

Z toho dovozují, že volební výbor by měl účtovat o transakcích, jejichž prostřednictvím mohlo dojít k propagaci kandidáta nebo agitaci v jeho prospěch nebo jejichž prostřednictvím mohlo dojít ke sdělení v neprospěch kandidáta jiného, a kterýžto výdaj za takové sdělení lze předmětnému kandidátovi přičíst. Jinými slovy se účtuje o skutečnostech, které vedou k vynaložení výdaje na volební kampaň, který je přičitatelný kandidátovi. Typickými příklady mohou být objednávky billboardů, reklamních předmětů, poradenství ohledně tvorby volebního programu, ale třeba i ohledně veřejného vystupování nebo politického marketingu. Mohly sem patřit pronájmy sálů nebo jiných veřejných prostor pro účely volebních meetingů, ale třeba i doprava na a z meetingů.

Za problém na tomto místě považují tzv. back – office³⁴ náklady. Je jasné, že efektivní volební kampaň nelze bez těchto nákladů vést. Znamená to ale, že jsou nákladem na volební kampaň ve smyslu § 35 odst. 1?³⁵

Tento případ bych ilustroval na právě na příkladu vedení účetnictví. Vedení účetnictví se díky požadavku zákona stalo nezbytné pro vedení volební kampaně. Má však souvislost s propagací některého z kandidátů nebo s agitací v jeho prospěch? Eventuálně lze jeho pomocí sdělit něco v neprospěch jiného kandidáta? Jsem toho názoru, že nikoliv. Nota bene v situaci, kdy se zveřejňuje až dlouho potom, co vlastní volby proběhnou³⁶. Podle mého názoru tak nelze náklad vyvstávající z vedení účetnictví (účetní, hardware, software, nájem kanceláře, kde se účetnictví vede apod.) považovat za náklad potažmo výdaj na volební kampaň.

Navíc se domnívám, že náklady na vedení účetnictví, jsou spíše nákladem volebního výboru, resp. jeho pověřeného člena. K tomu by někdo mohl namítnout, že náklady volebního výboru by měly být nákladem kampaně automaticky. Ani to si ovšem nemyslím. Obdobně jako Pavel Šutka³⁷ jsem názoru, že: „Členové volebního výboru nejsou v pravém slova smyslu účastníky kampaně, nejsou subjektem, vůči němuž má jakákoliv podpora směřovat, takovým subjektem je výhradně kandidát.“ k tomu bych ještě dodal, že členové volebního výboru

³⁴ Tím jsou myšleny služby právníků, účetních, asistentů atd. nebo jen prostý nájem kanceláře.

³⁵ Otázka věcného obsahu výdajů na volební kampaň je velmi zajímavá nikoliv jen z hlediska účetního a otázky dodržení limitu pro financování volební kampaně, ale i pro účely daňového zatížení bezúplatných příjmů, které kandidát obdrží dle § 4a písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; tato otázka však již přesahuje rozsah této práce

³⁶ k tomu dále kapitola o zveřejňování a kontrole účetnictví

³⁷ **Šutka, Pavel. 2016. Zákon o volbě prezidenta republiky – přednosti a nedostatky ve srovnání s úpravami států Evropské unie.** Praha : Nakladatelství Leges, s. r. o., 2016. 978-80-7502-169-4

účastníkem kampaně být mohou, ale nikoliv toliko z titulu účastenství ve volebním výboru. Nicméně je, resp. bylo na samotných členech, jak svou roli ve volebním výboru pojali.

Proto se domnívám, že pro určení, zda daná položka nebo transakce je předmětem volební kampaně dle § 35 odst. 1 a má tedy býti podle § 36 odst. 2 zaúčtována, se každá jednotlivá položka musí posuzovat zvlášť v kontextu znaků volební kampaně dle § 35 odst. 1 ZVPR v původním znění.

Věcný rozměr – účinné znění

I v nové úpravě je základ definice předmětu vedení účetnictví obsažen v § 36 odst. 2 ZVPR v účinném znění: „*O financování volební kampaně vede kandidát na funkci prezidenta republiky účetnictví podle zákona upravujícího účetnictví.*“ Ačkoliv se znění tohoto ustanovení změnilo³⁸, tak financování volební kampaně coby předmět vedení účetnictví zůstal zachován. Drobné obsahové změny doznal § 36 odst. 1 ZVPR v účinném znění, který za financování dále považuje pouze výdaje. Příjmy byly z tohoto ustanovení vyškrtнутy. To jen potvrzuje mou teorii o tom, že tento termín není termínem ve smyslu účetním, ale pouze legislativní zkratkou ZVPR pro plnění, která se počítají do limitu prostředků vynaložených na volební kampaň. A ačkoliv není důvod vypuštění příjmů z definice financování volební kampaně v důvodové zprávě uveden, domnívám se, že jde o to, že ZVPR v účinném znění s termínem příjmů dále nepracuje, proto se zákonodárci z tohoto pohledu jevil jako nadbytečný.

Z věcného pohledu nedoznala změny ani definice volební kampaně podle § 35 odst. 1. ZVPR.

Nicméně s novelou č. 322/2016 Sb. se vneslo trochu světla do otázky přiřaditelnosti výdajů na volební kampaň, které nevynaložil kandidát sám, ale vynaložila je tzv. třetí osoba. Třetí osobu, která se účastní volební kampaně, definuje ZVPR v § 35 odst. 2: „*Fyzická nebo právnická osoba, která se hodlá účastnit volební kampaně bez vědomí kandidáta, je povinna se před vstupem do volební kampaně registrovat jako registrovaná třetí osoba u Úřadu.*“ Odlišujícím kritériem třetí osoby je tedy vztah ke kandidátovi. Nezáleží na tom, zda třetí osoba povede kampaň v neprospěch či ve prospěch kandidáta, podstatné je, zda ji povede s jeho vědomím, či nikoliv.

Nebude-li se třetí osoba kampaně účastnit s vědomím kandidáta, rezultuje to v její povinnost se zaregistrovat u Úřadu podle § 35 odst. 2 ZVPR v účinném znění. V takovém případě se účastní volební kampaně se svým vlastním volebním účtem a limitem výdajů na volební kampaň a evidencí těchto výdajů.

Pokud se však třetí osoba bude účastnit volební kampaně s vědomím kandidáta, přistupuje se k tomu téměř tak, jako by kandidát vedl kampaň sám. Podkladem pro tento postup je § 37 odst. 2 ZVPR: „*Výdaje na volební kampaň nesmí*

³⁸ Došlo ke změně určení účetní jednotky a následně i vypuštění povinnosti vést účetnictví v plném rozsahu, obě dvě změny budou rozebrány v subkapitole o účetní jednotce a rozsahu vedení účetnictví.

přesáhnout částku 40.000.000 Kč včetně daně z přidané hodnoty. (...) Do této částky se započítávají částky, které kandidát na funkci prezidenta republiky uhradil nebo má uhradit, včetně částek, které s jeho vědomím uhradily nebo se zavázaly za kandidáta uhradit třetí osoby.“ Taková účast třetí osoby s vědomím kandidáta dle mého názoru má za následek i to, že kandidát zahrne plnění poskytnuté nebo uskutečněné třetí osobou do svého účetnictví.

Explicitní zákonnou úpravou se tedy z pohledu účetní jednotky dosáhlo stavu, který v předchozí úpravě bylo možné dovodit výkladem. Nicméně proti tomuto zpřesnění nelze nic namítat, stejně tak i institut třetí osoby je v zájmu transparentnosti volební kampaně správnou cestou. Obsahově k posunu v oblasti předmětu financování volební kampaně v zásadě nedošlo.

3.2.2 Časový rozměr

Začátek volební kampaně a jejího financování – původní úprava

Původní úprava volební kampaně a jejího začátku zněla dle § 35 odst. 1 následovně: „Volební kampaní se rozumí jakákoli propagace kandidáta na funkci prezidenta republiky a volební agitace v jeho prospěch (...), pokud k takové propagaci nebo volební agitaci došlo nejdříve v den vyhlášení volby prezidenta ve Sbírce zákonů, anebo i před tímto dnem, jestliže taková propagace nebo agitace trvá i ke dni vyhlášení volby prezidenta ve Sbírce zákonů.“ Počátek volební kampaně v původní úpravě tak bylo možné určit ke dvěma okamžikům.

- 1) K libovolnému dni ode dne vyhlášení volby ve Sbírce zákonů do posledního dne lhůty pro podání kandidátní listiny, ke kterému jej lze jako kandidáta považovat. Ve své bakalářské práci³⁹ jsem pak předesťel 2 příklady, které lze za zahájení kampaně v této situaci považovat.
 - a. Uskutečnění propagace nebo agitace ve prospěch kandidáta tak, jak ji chápe § 35 odst. 1 původního znění, tzn. vážně myšlené sdělení směřující k nabádání občanů, aby daného kandidáta ve volbě volili a o tom, že daná osoba kandiduje;⁴⁰ Přitom nezáleží na tom, zda je ona propagace financována formou obchodního úvěru nebo bezúplatného plnění.
 - b. Zřízení volebního účtu podle § 24 odst. 1 ZVPR v původním znění, resp. okamžik první transakce na něm uskutečněné. Volební účet lze totiž zřídit i před podáním kandidátní listiny. Podle § 24 odst. 3: „Veškeré finanční operace, jimiž se financuje volební kampaň, se uskutečňují prostřednictvím volebního účtu. Finanční prostředky uložené na volebním účtu lze užít pouze na financování volební kampaně.“ Vzhledem k tomu, že volební účet nelze zásadně použít k jinému účelu než k financování volební kampaně, založí si jej jen osoba, která je vážně rozhodnutá, že kampaň v brzké době bude muset financovat. Přitom aby účetnictví vyhovělo zásadě úplnosti,

³⁹ (Galuška, 2014)

⁴⁰ Za takové sdělení nepovažuji petiční kampaň, neboť ta nesměřuje k nabádání občanů, aby danou osobu volili, pouze k tomu, aby jí umožnili se volební kampaně jako zákonem aprobovaný kandidát smysluplně zúčastnit.

musí v něm zobrazit všechny transakce, které volebním účtem prošly.

- 2) Ke dni přede dnem vyhlášení voleb ve Sbírce zákonů, a to za předpokladu, že, propagace nebo agitace, která byla zahájena přede dnem vyhlášení voleb ve Sbírce zákonů, k tomuto dni trvá.

Výše uvedené transakce a všechny další, které po nich následovaly a které bylo možné považovat za financování volební kampaně dle § 36 odst. 1 ZVPR původního znění, musely být zaneseny v účetnictví o financování volební kampaně.

Lze si však představit situaci, ve které sice volební kampaň ještě běžela, ale financování volební kampaně nikoliv ve smyslu ZVPR, ale ve smyslu zákona o účetnictví probíhalo. A to za předpokladu založení volebního účtu před samotným vyhlášením voleb ve Sbírce zákonů a zahájení přijímání darů na volební kampaň nebo např. při obdržení věcných darů určených k využití ve volební kampani. Ačkoliv byly financováním volební kampaně podle ZVPR pouze příjmy a výdaje na volební kampaň, zákon o účetnictví prikazuje účtovat o majetku a jiných aktivech, závazcích a jiných pasivech, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

Začátek volební kampaně a jejího financování – účinné znění

Začátek volební kampaně je v ZVPR v účinném znění určen zcela exaktně, a to § 35 odst. 2: „*Volební kampaň podle tohoto zákona začíná dnem vyhlášení volby prezidenta...*“ ZVPR tak reaguje na problémy s časově ne zcela přesně vymezeným začátkem. Na tento okamžik elegantně navázal povinností kandidáta zřídit si volební účet nejpozději 5 dni po vyhlášení voleb ve Sbírce zákonů dle § 24 odst. 1 ZVPR v účinném znění. Zákonodárce tak, dlužno dodat, že trochu naivně předpokládal, že osoby rozhodnuté ve volbách kandidovat budou v době rozhodnutí předsedy Senátu o vyhlášení voleb již dávno vyprofilované a k tomuto okamžiku se už jen „závodníkům zapnou stopky“.

S touto úpravou si ale zákonodárce doslova naběhl na problém s kandidáty, kteří se rozhodli kandidovat těsně před uplynutím lhůty pro podání kandidátní listiny. Ty, kteří do okamžiku podání kandidátní listiny žádnou reálnou kampaň nevedli, neusilovali o přízeň voličů na mítincích a v debatách, o přízeň sponzorů a dárců, bylo možné jen sotva označit za kandidáty a vyžadovat po nich, aby si založili volební účet již 5 dnů po vyhlášení voleb.

Proto bylo nutné zákon vyložit spíše ve smyslu, že volební kampaň začíná nejdříve dnem vyhlášení volby prezidenta ve Sbírce zákonů a nejpozději posledním dnem lhůty pro podání kandidátní listiny. A opět bylo nutné posoudit naplnění materiálních znaků volební kampaně konkrétním kandidátem. V tomto smyslu se nakonec vyjádřil i Úřad⁴¹: „*V případě, že kandidát, kandidující subjekt nebo s jejich vědomím jiná osoba začali svým jednáním naplňovat znaky volební kampaně ve smyslu zákona až po uplynutí pěti dní od vyhlášení voleb, je dnem*

⁴¹ (Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí, 2017)

zahájení volební kampaně takového kandidáta nebo kandidujícího subjektu den, v němž svým jednáním poprvé naplnili znaky volební kampaně. Nejzazším termínem, jehož uplynutím již kandidát či kandidující subjekt z pohledu Úřadu zahájili volební kampaň (bez ohledu na to, zda její znaky svým jednáním naplňují), je poslední den lhůty pro doručení registrace kandidátní listiny příslušnému orgánu.“

V důsledku se tak novou úpravou změnilo především to, že se o volební kampani již nehovoří přede dnem vyhlášení voleb ve Sbírce zákonů. Ale možnost existence financování ve smyslu účetním ještě před zahájením volební kampaně a s ní spojenou povinnost vést o takových skutečnostech účetnictví tak, jak byla popsána výše, tu vyloučit ani podle účinné úpravy nelze.

Lze tak shrnout, že z hlediska účetního k velkým změnám nedošlo.

Konec volební kampaně a jejího financování – původní úprava

Stejně důležitá definice jako začátku volební kampaně, resp. začátku jejího financování a možná ještě důležitější je definice konce volební kampaně, resp. jejího financování.

Z pohledu volebního práva je situace poměrně jasná. Nedává smysl, aby se zákon pro účely voleb zabýval kampaní k volbám, které již proběhly. Ohledně této problematiky se spory nevedly, a zákonodárce se tak v původním znění ke konci volební kampaně de facto nevyjadřoval.

Co se financování volební kampaně týče, byla situace jiná. Úprava ZVPR po skončení voleb, co se pravidel financování týče, byla velmi skromná a zcela opomíjela možnosti financování volební kampaně. Omezovala se na zákaz nakládání s prostředky na volebním účtu, které nebyly využity pro financování volební kampaně (§ 24 odst. 5 ZVPR), povinnost zveřejnit veškeré účetnictví (§ 38 odst. 1 ZVPR), možnost řízení před Městským soudem v Praze o porušení pravidel financování volební kampaně (§ 67 a § 24 odst. 5 a 6 ZVPR) a převedení prostředků nevyužitých na financování volební kampaně na dobročinný účel a zrušení volebního účtu (§ 24 odst. 7 a 8 ZVPR).

Někteří autoři z těchto ustanovení dovozují, že existovala povinnost uzavřít účetní knihy ke dni vyhlášení voleb ve Sbírce zákonů. Jedním z hlavních důvodů, který je k tomu vedl, bylo dle mého názoru chybné pochopení § 24 odst. 5 ZVPR v původním znění: „*S finančními prostředky na volebním účtu nevyužitými na volební kampaň nelze nakládat po dobu, po kterou se vede řízení ve věci porušení pravidel financování volební kampaně, nejméně však po dobu 120 dnů ode dne vyhlášení celkového výsledku volby.*“ Pavel Šutka⁴² k tomuto uvádí: „*Podle současné právní úpravy (§ 24 odst. 5 ZVRP) totiž ode dne vyhlášení celkového výsledku voleb nelze s finančními prostředky na volebním účtu po dobu 120 dní ode dne skončení volby jakkoliv nakládat. Vůbec tak není předvídána situace, kdy*

⁴² (Šutka, 2016)

volební účet skončí v záporných číslech⁴³ a kdy tak bude nutno hradit určité závazky i po skončení voleb. Jak uvádí O. Kourek⁴⁴: „dostáváme se tak do schizofrenní situace, kdy vlastně kandidát (volební výbor) nemůže uspokojit své věřitele, aniž by porušil zákon.“ Podobně J. Kysela⁴⁵: „Mohli neporušit zákon za předpokladu, že by si počínali tak, jak předpokládali tvůrci zákona. To znamená, že budou mít výdaje na základě příjmů. Zatímco oni velmi často měli výdaje na základě předpokládaných příjmů, které pak nepřišly. Vydávali peníze, které ještě neměli.“ Podle těchto autorů již kandidát nesmí s žádnými finančními prostředky na volebním účtu ode dne vyhlášení výsledků voleb nakládat. Je třeba si uvědomit, že ZVPR nehovoří o všech prostředcích na volebním účtu, ale o prostředcích nevyužitých na volební kampaň. K tomuto tématu jsem již ve své bakalářské práci⁴⁶ uvedl, že: „finanční prostředky, které ZVPR přikazuje od vyhlášení výsledku voleb imobilizovat nebo lidově řečeno zmrazit, jsou prostředky nevyužité na financování volební kampaně. Tedy ty, které nejsou určeny k úhradě finančních závazků dodavatelům a jiným subjektům z titulu poskytnutí plnění v rámci vedení volební kampaně. Situace, za které by všechny prostředky na volebním účtu měly být dle tohoto ustanovení zmrazeny, by podle mě vypadala tak, že k tomuto datu má již kandidát veškeré své závazky z titulu vedení volební kampaně splaceny a z logiky věci mu již žádné další nevystanou. Opačný výklad by znemožnil financovat volební kampaň z prostředků, které na to byly darovány, byť i před datem ukončení hlasování, resp. vyhlášením voleb“ např. v situaci, pozdějšího zaslání faktury dodavatelem navíc např. se standardní 15ti-denní splatností⁴⁷.

Výklad, jehož jsem zastáncem, je v souladu i s dalším ustanovením ZVPR, a to § 37 odst. 1: „Výdaji na volební kampaň se rozumí součet všech finančních prostředků nebo jiných plnění ocenitelných v penězích, které kandidát na funkci prezidenta republiky vynaloží na úhradu nákladů volební kampaně.“ Toto ustanovení považuji za velmi důležité, neboť spojuje termín výdaje na volební kampaně dle ZVPR a účetní termín naklad, který účetnictví chápe jako vyjádření ekonomické aktivity spotřebou ekonomických statků za účelem, který účetní jednotka deklaruje a který je zaznamenán ve věcné a časové souvislosti s okamžikem, kdy byl skutečně vynaložen bez ohledu na tok peněz, jak bylo popsáno v obecné části mé práce.

V návaznosti na to je zachován předpoklad, že se do limitu volební kampaně dostanou i ty „výdaje“ podle ZVPR, které ale ještě nebyly zaplacené, protože se jedná o účetní náklady kampaně, které následně kandidát finančními prostředky

⁴³ Nedomnívám se, že by bylo možné, aby volební účet skončil, v červených číslech (rozhodně ne v účetnictví), leda by si kandidáti s bankou sjednali určitou formu kontokorentu...

⁴⁴ **Kourek, Ondřej. 2014.** První přímá volba prezidenta v České republice a z ní plynoucí konsekvence. Praha : Univerzita Karlova, 2014

⁴⁵ **Kysela, Jan a Oberfalzer, Jiří. 2013.** Zeman poslal vyúčtování své kampaně jako poslední. Dluží tři miliony korun. [dotazovaný] Jan Richter, Martina Spěváčková a Mirko Kašpar. o problémech s dluhy prezidentských kandidátů mluvili předseda mandátového a imunitního výboru Senátu Jiří Oberfalzer a ústavní právník Jan Kysela. iRozhlas.cz, Praha : Český Rozhlas, 29. Březen 2013

⁴⁶ (Galuška, 2014)

⁴⁷ Popsaný příklad se také nazývá obchodní úvěr a je jedním z nejběžnějších příkladů financování jakékoliv lidské činnosti

z volebního účtu vynaloží. Z hlediska účetního tak nedojde k onomu protimluvu, který naznačoval Jan Kysela, a to že by kandidát vydal peníze, které neměl. Nikoliv, kandidát pouze realizoval náklad na volební kampaň, který se mu pro účely volebního zákona započítá do výdajů pro účely ZVPR již v okamžiku realizace tohoto nákladu, a může jej bez problémů uhradit, až bude splatný, byť by to mělo být týden po volbách, protože nedojde k nakládání s prostředky nevyužitými na volební kampaň. Je evidentní, že takové prostředky byly naopak na volební kampaň bez pochyby využity a zákon s tím počítal.

Docházím tedy k dílčímu závěru, že financování volební kampaně nemuselo být ukončeno k okamžiku vyhlášení výsledků volební kampaně, ale dá se předpokládat, že mohlo minimálně ve smyslu úhrady výdajů pokračovat i dále.

Předmětem účetnictví je financování volební kampaně a účetní jednotky byly podle § 4 odst. 6 zákona o účetnictví v znění roku 2012 povinny vést účetnictví až do okamžiku ukončení činnosti – v tomto případě ukončení financování volební kampaně.

Kdy lze tedy hovořit o ukončení financování volební kampaně? Vzhledem k tomu, že financování volební kampaně zahrnovalo podle § 36 ZVPR v původním znění příjmy a výdaje na volební kampaň, tak pro zachování zásady úplnosti účetnictví by nemělo být účetnictví uzavřeno dřív, než by zahrnulo všechny příjmy a výdaje na volební kampaň. ZVPR pak v § 38 odst. 1 v původním znění stanovil požadavek na zveřejnění veškerého účetnictví týkající se volební kampaně do 60 dnů ode dne vyhlášení celkového výsledku volby. Žádný další požadavek ohledně financování kromě převedení nevyužitých peněžních prostředků na dobročinný účet ZVPR neukládal. Z toho by se dalo dovodit, že zákon předpokládal, že k okamžiku dle § 38 odst. 1 budou už mít kandidáti veškeré své finanční záležitosti týkající se volební kampaně vypořádané. Za standardní situace se jedná o požadavek oprávněný. Zákonodárce předpokládal standardní průběh vypořádání závazků vzniklých z volební kampaně v rozumné lhůtě 1-1,5 měsíce od vyhlášení výsledku voleb a k tomu dobu zhruba 2 týdnů pro zpracování účetnictví uzavřeného okamžikem, kdy byl vypořádán poslední závazek z titulu volební kampaně.⁴⁸

⁴⁸ Rád bych se na tomto místě ještě vypořádal s jednou nepřesností, uvedenou v mé bakalářské práci, ze které v této práci také čerpám. V ní uvádím jako příklad nákladů, které byly vynaloženy na volební kampaň po skončení vlastní volební kampaně náklady na vedení účetnictví a další s nimi související. Přikláním se ke koncepci vycházející z názoru Vladimíra Balaše (OUR Media a. s., 2013) a Pavla Šutky (Šutka, 2016), že volební výbor není ex lege subjektem volební kampaně, vedení účetnictví nesouvisí s propagací kandidáta, a proto se na tomto místě domnívám, že tyto náklady nejsou součástí výdajů na volební kampaň a tím méně jimi mohou být po ukončení vlastní volební kampaně. Z výše uvedených důvodů si za této situace jen stěží představuji náklady volební kampaně, které by měly vzniknout až po jejím skončení.

ZVPR ovšem nepočítal, že může nastat situace nestandardní – např. když kandidátovi selžou zdroje financování ať už z jakéhokoli důvodu.⁴⁹ V takovém případě kandidátovi, resp. jeho volebnímu výboru nezbývalo nic jiného, než ve lhůtě podle § 38 odst. 1 předat veškeré dosavadní účetnictví o financování volební kampaně s tím, že přiznali výši nesplacených závazků. Účetní jednotka ale podle mého názoru v takovém případě nemohla zaniknout dříve, než jsou závazky vypořádány, ať už jakkoliv. Důvodem pro tento postup je dle mého názoru neexistující předpis, podle kterého v takové situaci postupovat. Nezbývalo nic jiného než aplikovat zásadu legální licence podle čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod: „Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.“, resp.: „Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.“

Konec volební kampaně a jejího financování – účinné znění

V reakci právě na problém Jana Fishera se zákonodárce snažil problém vyřešit stanovením více pevných termínů pro plnění povinností v oblasti financování ze strany kandidáta. Co se financování volební kampaně jako předmětu účetnictví týče, musím konstatovat, že k zásadním změnám nedošlo.

Za prvé ZVPR v účinném znění v § 35 odst. 3 explicitně uvádí, že volební kampaň končí vyhlášením celkových výsledků voleb, což bylo možné dovodit již dle předchozí úpravy výkladem.

Za druhé vzhledem k tomu, že k obsahovým změnám předmětu vedení účetnictví v zásadě nedošlo, jak uvádím výše, a zároveň nedošlo ani k změně legislativy ve smyslu povinnosti uzavřít účetní knihy, dá se říct, že z pohledu účetnictví nedošlo novelizací k posunu. Novela ZVPR o financování se totiž omezovala na zpřísnění poskytování informací neúčetního charakteru přímo podle ZVPR.

A tak jediné, co se z účetního hlediska změnilo, je lhůta pro zaslání veškerého účetnictví, která byla prodloužena na 90 dnů ode dne zveřejnění celkových výsledků volby podle § 38 odst. 5 ZVPR v účinném znění.

Jinak úprava zákona o účetnictví zůstala v tomto ohledu zachována včetně otázky okamžiku ukončení činnosti financování volební kampaně.

3.3 Účetní jednotka

Tím, že volební zákon zavedl povinnost vést účetnictví o volební kampani, musel definovat, kdo bude povinnosti vést účetnictví podroben – tedy definovat účetní jednotku. Tato definice je velmi důležitá, neboť nejen že určuje, kdo vede účetnictví, resp. kdo je za jeho vedení odpovědný, ale klasifikace účetních jednotek má závažný dopad na volbu příslušných účetních metod, aplikaci

⁴⁹ Takový důvod nastal např. u Jana Fishera, kterému nebyly zaplaceny dary, které měl smlouvené. Nicméně těch sporných situací, které budou bránit standardnímu postupu je Spousta, od výpadku darů nebo vlastní tíživé finanční situace kandidáta až po případné spory s dodavateli ohledně výše závazků a poskytnutého plnění.

konkrétních prováděcích předpisů a na konkrétní podobu výkaznictví, jak bylo ilustrováno např. v subkapitole o účetní závěrce.

3.3.1 Úvod a klasifikace účetních jednotek

Původní znění

Původní znění ZVPR přišlo se vskutku originálním řešením. Dle § 36 odst. 1 ZVPR v původním znění byl jako účetní jednotka vedoucí účetnictví o financování volební kampaně zřízen tzv. „Volební výbor“.

Volební výbor byl institutem výhradně podle ZVPR. Jeho práva a povinnosti byly určeny pouze tímto zákonem a účetními předpisy vzhledem k tomu, že byl účetní jednotkou, a v případě řízení o porušení pravidel financování volební kampaně také zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen SŘS). Kromě toho nebyl nadán obecnou právní subjektivitou, nebyl osobou ani fyzickou ani právnickou. Nemohl vlastnit majetek nebo být zavázán k právnímu jednání v soukromoprávním smyslu. To mohli jen jeho členové, neboť podle § 23 odst. 2 ZVPR: „Členové volebního výboru (...)odpovídají společně a nerozdílně za závazky volebního výboru“. Navíc dle § 23 odst. 3 věty třetí ZVPR: „Členem volebního výboru nemůže být osoba zbavená způsobilosti k právním úkonům...“.

Důvod existence volebního výboru byl popsán v § 23 odst. 2 ZVPR v původním znění: „Členové volebního výboru odpovídají za financování volební kampaně a společně a nerozdílně odpovídají za závazky volebního výboru.“ Úplný obsah této povinnosti je mezi odbornou veřejností považován za sporný, což již naznačil v pojednání o konci volební kampaně v původním znění viz subkapitola o časovém rozměru kampaně a v pojednání o klasifikaci účetních jednotek podle současného znění, nicméně za nesporné se považuje, že volební výbor je účetní jednotkou a odpovídá za soulad účetnictví o financování volební kampaně i za soulad samotného financování volební kampaně s požadavky zákona.

Tuto odpovědnost lze nejlépe dokumentovat na sankci, které by jinak byli členové volebního výboru podrobeni v případě rozhodnutí o jejich pochybení. Ta vyplývá z § 90a odst. 3 SŘS: „Rozhodne-li soud rozsudkem o tom, že došlo k porušení pravidel financování volební kampaně a jakým způsobem a v jakém rozsahu, rozhodne současně, že volební výbor je ve lhůtě stanovené soudem, která nesmí být kratší než 60 dnů, povinen odvést do státního rozpočtu částku odpovídající jeden a půl násobku částky,

- a) která odpovídá hodnotě přijatých finančních prostředků nebo jiných plnění ocenitelných v penězích, u kterých není znám či uveden skutečný původ,
- b) o kterou byl překročen limit výdajů na volební kampaň, nebo
- c) již se týkalo porušení povinnosti vést o financování volební kampaně účetnictví nebo je podle zvláštního zákona zveřejnit“.

Závazek z tohoto titulu vzniká volebnímu výboru, resp. jeho členům dle § 23 odst. 2 ZVPR, nikoliv kandidátovi⁵⁰.

Z pohledu klasifikace volebního výboru jako účetní jednotky je zřejmé, že podle tehdejšího⁵¹ znění zákona o účetnictví šlo o účetní jednotku podle § 1 odst. 2 písm. h): „ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní předpis.“ Dále šlo bez pochyby o účetní jednotku, u které hlavním předmětem činnosti nebylo podnikání, neboť jediným jejím účelem bylo účtovat o financování volební kampaně. Na volební výbor se tak bez jakýchkoliv pochyb a ve všech případech aplikovala prováděcí vyhláška ministerstva financí č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavní činností není podnikání a české účetní standardy č. 401 a následující.

Zajímavou věcí však bylo, že volební výbor jako účetní jednotka účtoval o majetku, závazcích, nákladech a výnosech někoho jiného. U finančního leasingu se právě ten důvod, že účetní jednotka není de iure vlastníkem aktiva, které je předmětem finančního leasingu, považuje za dostatečný pro to, aby účetní jednotka o takovém aktivu neúčtovala v majetku, byť jej ekonomicky jako vlastník a s obdobnými riziky užívá. Na druhou stranu volební výbor měl účtovat o aktivech, které nejen, že nevlastní, ale ani neovládá, o dlužích, za které neodpovídá, o nákladech, které nevynakládá a o výnosech, které mu nepřísluší.

Kromě toho se zřizovala ad hoc, pouze na období volební kampaně, resp. do té doby, než byly splněny všechny povinnosti týkající se financování volební kampaně. Rozhodně tedy nebylo možné hovořit o naplnění předpokladu trvání existence účetní jednotky.

Z pohledu některých základních účetních zásad bylo tak účetnictví této účetní jednotky naprostou anomálií.

Znění pro rok 2017/18

Zákonem č. 322/2016 Sb., tedy novelou o financování⁵², byl výše uvedený institut volebního výboru zrušen. Důvodová zpráva⁵³ k vládnímu návrhu tohoto zákona, který Poslanecká sněmovna eviduje jako sněmovní tisk č. 568/0, k tomu uvádí jako důvod následující:

- 1) Sjednání právní úpravy volebních zákonů;⁵⁴

⁵⁰ Nelze dokonce ani dovodit povinnost platit tuto sankci z volebního účtu, § 24 odst. 6 poslední věta hovoří toliko o možnosti – právu kandidáta pomoci členům svého volebního výboru

⁵¹ Vycházím ze znění zákona o účetnictví naposled novelizovaného zákonem č. 355/2011 Sb.

⁵² Viz. Úvod

⁵³ **Vláda České republiky. 2015.** Sněmovní tisk 568/0, část č. 1/6 Vl. n. z., kterým se mění některé volební zákony. *Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna.* [Online] 21. srpen 2015. [Citace: 23. říjen 2017.] <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=568&CT1=0#prilohy>

⁵⁴ Zejména pak s úpravou volby senátorů, která je volbě prezidenta logicky nejbližší (pozn. autora)

- 2) Odstranění nejasností ohledně právní subjektivity a odpovědnosti členů volebního výboru, které vznikly zejména u jednoho z kandidátů po volbě v roce 2013;
- 3) Volební výbor nemá právní subjektivitu, nemůže proto být účetní jednotkou a vést účetnictví podle předpisů upravujících účetnictví a nemůže nést ani delikt ní odpovědnost;
- 4) Spravedlnost v odpovědnosti za financování volební kampaně.

Namísto volebního výboru je teď účetní jednotkou přímo kandidát jako fyzická osoba podle § 36 odst. 2 ZVPR v současném účinném znění spolu s § 1 odst. 2 písm. h) zákona o účetnictví rovněž v účinném znění. Podle mého názoru však koncepce zvláštní účetní jednotky pro financování volební kampaně, jakožto činnost vysoce specifickou a popírající některé ze základních účetních zásad, měla svůj smysl.

Institut volebního výboru totiž podle mého názoru mohl řešit některé teoretické i praktické problémy, které při vedení účetnictví o financování volební kampaně mohou vzniknout. Pokusím se tedy s argumenty důvodové zprávy vypořádat.

- 1) K otázce sjednocení právní úpravy
Právní úpravu bylo možné sjednotit i tak, že by se úprava volebního výboru doladila a šlo by ji bez problémů aplikovat, např. nastavením souladu vzniku účetní jednotky a otevření účetních a zaúčtování prvních transakcí, které by časově tomuto vzniku nepředcházely. Nebo naopak definováním okamžiku zániku účetní jednotky, resp. okamžiku, kdy má uzavřít účetní knihy.
- 2) K odstranění nejasností
Zásadní nejasností, která se v souvislosti s volební výborem vyvstala, byla otázka rozsahu odpovědnosti členů volebního výboru za soukromoprávní závazky z titulu volební kampaně. Ustanovení, které tuto otázku otevírá, je § 23 odst. 2: „Členové volebního výboru odpovídají za financování volební kampaně a společně a nerozdílně odpovídají za závazky, volebního výboru.“ Z toho někteří představitelé odborné veřejnosti a akademické obce⁵⁵ dovozovali, že členové volebního výboru odpovídají i za soukromoprávní závazky vyplývající z vedení volební kampaně. Jan Kysela doslova uvádí: „Pakliže mluvíme o financování kampaně prostřednictvím transparentního účtu, pak by to šlo za nimi⁵⁶. Společně a nerozdílně znamená, že ručí vším, co mají.“⁵⁷ Proti tomuto pojetí se staví zejména Vladimír Balaš, který uvádí: „Odpovědný by byl zadavatel. Kdyby si to objednal výbor, byl by odpovědný výbor. Nelze ale podle mě směřovat veřejnoprávní a soukromoprávní zákony.“ V tomto případě se kloním spíše na stranu

⁵⁵ Zejména někteří členové katedry ústavního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy

⁵⁶ Myšleno za členy volebního výboru (pozn. autora)

⁵⁷ **OUR Media a. s. 2013.** Zaplaťte, pane Pírku. Zaklepou u šéfa Fischerova výboru exekutoři? *Parlamentní listy*. [Online] OUR Media a. s., 14. Únor 2013. [Citace: 29. Říjen 2017.] <http://www.parlamentnilisty.cz/arena/monitor/Zaplatte-pane-Pirku-Zaklepou-u-sefa-Fischerova-vyboru-exekutori-262901>

Vladimíra Balaše. Za prvé Vladimír Balaš nevylučuje odpovědnost členů výboru v případě, že byli jako volební výbor sami smluvní stranou předmětného závazku, pouze říká, že byl-li smluvní stranou kandidát, nikoliv volební výbor, nelze takovou odpovědnost členů volebního výboru z ničeho dovodit. Navíc byl-li by smluvní stranou kandidát, pak by nejspíše členové volebního výboru neodpovídali, nýbrž ručili za daný závazek, protože nikde není napsáno, že členové volebního výboru odpovídají za závazky kandidáta⁵⁸, ani spolu s kandidátem. Členové volebního výboru odpovídají jen za závazky volebního výboru. Nelze ani přisvědčit argumentu Jana Kysely, že za volebním výborem by mělo jít vše, co by mělo projít transparentním účtem, neboť zákon v původním znění v § 24 odst. 1 jasně stanovuje, že: *„Každý kandidát na funkci prezidenta republiky je povinen (...) si zřídit účet pro financování volební kampaně (dále jen volební účet).“* Z toho podle mého názoru vyplývá, že volební účet patří spíše kandidátovi než jeho volebnímu výboru, resp. jeho členům.

Závazky volebnímu výboru tak mohly vzniknout i z titulu volební kampaně, vstoupí-li takto do nějakého smluvního vztahu, nicméně na základě výše uvedeného se nedomnívám, že to bylo myšleno jako standardní a zákonem přikázaný nebo preferovaný postup.

Nicméně i tuto nejasnost bylo možné explicitně vyjasnit v novele jednou či dvěma větami. Navíc by se tak zachovala možnost snížit kandidátovo riziko z titulu vedení volební kampaně za porušení pravidel financování nebo vydal-li by se zákonodárce širší cestou i za výdaje spojené s vedením kampaně. To by bylo jistě žádoucí zejména ve vztahu ke spoustě kvalitních osobností např. z akademické obce, které ale obvykle nedisponují nijak vysokým materiálním zázemím.

3) Ke konfliktu mezi účetní jednotkou a non-subjektem

Tento argument by se dal považovat za relevantní v době, kdy první volba prezidenta probíhala, tedy na přelomu let 2012 a 2013, protože skutečně byl v této době volební výbor jedinou raritou, účetní jednotkou jinak bez právní subjektivity⁵⁹. Od té doby se však situace změnila a povahu účetní jednotky výlučně jako osoby fyzické nebo právnické narušily zejména fondy. Typickým příkladem je svěřenský fond, který je účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 písm. i), který je souborem jmění, které de iure nikomu nepatří a které podléhá plné správě svého správce v souladu se statutem z vůle zakladatele.⁶⁰

Podle § 4a zákona o účetnictví: *„Za vedení účetnictví svěřenských fondů odpovídá, včetně sestavení účetní závěrky a naplnění ostatních povinností*

⁵⁸ To by mohlo vést k výkladu, že je kandidát v právním jednání v rámci volební kampaně neodpovědný.

⁵⁹ Vynechám-li organizační složky státu, jejichž otázka subjektivity by byla tématem o rozsahu další diplomové práce.

⁶⁰ **Svejkovský, Jaroslav, Marek, Radan a kolektiv, a. 2015. Správa cizího majetku v novém občanském zákoníku; Komentář § 1400 – 1474.** 1. vydání. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, 2015. str. 544. Komentář. 978-80-7400-548-0

stanovených tímto zákonem, odpovídá správce; je-li několik správců pověřených společnou správou, odpovídají společně a nerozdílně...“. Tato formulace je té ze zákona o účetnictví velmi podobná a je-li aplikovatelná pro svěřenský fond, nevidím důvod, proč by ji nebylo možné dále aplikovat i pro účely volebního výboru.

4) K spravedlnosti odpovědnosti za financování

Zde se naopak domnívám, že by se měl zákonodárce snažit co nejméně zatěžovat potenciální kandidáty jinými riziky než politickými. Tyto osoby většinou nejsou experty na financování, jejich doménou by měly být politické vize a schopnost je prosadit ve prospěch občanů. Je nanejvýš žádoucí, aby se veřejného života aktivně účastnilo co nejvíce takových osob, které mohou být pro vedení země přínosem. Přitom kritérium jejich přínosu bych spatřoval spíše jinde než v plnění administrativních požadavků veřejné správy. Možnost taková rizika přenést na designované členy jejich týmu považuji za projev racionality zákonodárce.

K výše uvedeným argumentům bych rád přidal ještě jeden spíše hypotetický, přesto možný. Jde o problém klasifikace účetní jednotky. Jak jsem již uvedl, podle původní úpravy je účetní jednotkou volební výbor, který je účetní jednotkou, která nemá jako hlavní činnosti podnikání. Účtuje tedy bezvýjimečně podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. a navazujících českých účetních standardů č. 401 a následujících a je samostatnou specifickou účetní jednotkou.

Podle aktuálního znění je účetní jednotkou sám kandidát – fyzická osoba. Za standardní situace to komplikace v kontextu určení předpisů, podle kterých by měla účetní jednotka účtovat, nepůsobí. Představme si ale situaci, že kandidát už před zahájením volební kampaně účetní jednotkou bude, např. z titulu jeho podnikání. V takovém případě již nebude splňovat podmínky pro vedení účetnictví podle vyhlášky 504/2002 Sb.

V takové situaci by stejně tak nebylo možné, aby kandidát vedl separátní účetnictví pro volební kampaň a separátní pro své podnikání. Brání tomu § 4 odst. 9 zákona o účetnictví: „*Účetní jednotky jsou povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek.*“

Takový kandidát bude muset vést jedno účetnictví o financování volební kampaně spolu s účetnictvím svého podnikání podle pravidel vyhlášky 500/2002 Sb., která provádí zákon o účetnictví pro podnikající účetní jednotky, a podle českých účetních standardů pro podnikatele č. 001 a následujících.

Nastane tak situace, že tento kandidát povede účetnictví podle jiných prováděcích předpisů než ostatní. To podle mého názoru významně naruší možnost srovnatelnosti účetnictví kandidátů, kterou je obtížné odůvodnit, a to nepovažuji za žádoucí, neboť to bude matoucí nejen pro laickou veřejnost.

Na druhou stranu, tím, že se účetní jednotkou stane osoba, která sama vede kampaň, se tak dostane do normálu situace v tom smyslu, že bude jisté, že účetní jednotka bude účtovat o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech, které jí lze

skutečně a nepochybně přičíst, neboť bude to beze sporu kandidát, kdo bude mít zřízený volební účet, na něj dostávat dary, objednávat billboardy, nebo kupovat počítače pro svůj tým, a v jeho účetnictví se tyto položky také zobrazí.

Kromě toho došlo k novelizaci zákona o účetnictví, který zavádí v § 1b kategorie účetních jednotek pro podle výše úhrnu jejich aktiv, ročního obratu a průměrného počtu zaměstnanců. Podle těchto kritérií se rozlišují mikro, malé, střední a velké účetní jednotky, kterým je pak vzestupně přidělen rozsah povinností v rámci účetních předpisů. Kandidát je za předpokladu vedení účetnictví jen z titulu toho, že je kandidátem, nejvýše malou účetní jednotkou. Kritéria malé účetní jednotky jsou úhrn aktiv, který nepřesahuje 100 mil. Kč, roční výše obratu, která nepřesahuje 200 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců nepřesahující 50. Přičemž pro zachování této kategorie nesmí kandidát překročit 2 a více z těchto kritérií. Při limitu výdajů 50 mil. Kč za celou volební kampaň pro kandidáta, který se účastní druhého kola voleb, lze za standardní situace uvažovat překročení těchto kritérií jen stěží.

3.3.2 Vznik účetní jednotky, resp. povinnosti vést účetnictví **Původní znění**

Vznik povinnosti vést účetnictví byl spjat se vznikem účetní jednotky. A ačkoliv zákon o účetnictví v určitých případech předpokládá přechodnou existenci účetní jednotky, která zatím účetnictví nevede, nelze si přestavit vedení účetnictví bez definované účetní jednotky. Jak jsem uvedl v úvodní kapitole své práce, jasně definovaná účetní jednotka je jedním z předpokladů účetnictví.

Původní znění § 23 odst. 1 ZVPR uvádí, že: „Každý kandidát (...) je povinen ke dni podání kandidátní listiny zřídit volební výbor...“. Volební výbor jako účetní jednotka tedy vznikal právě dnem podání kandidátní listiny. Jak jsem uvedl již ve své bakalářské práci⁶¹: „Dle gramatického výkladu dříve ani později vzniknout nemůže, protože v takovém případě by zákonodárce použil slov jako „nejpozději ke dni“ nebo „nejdříve ke dni“. Tímto dnem se také stává účetní jednotkou dle zákona o účetnictví a vztahuje se na něj povinnost vést účetnictví dle výše uvedených metod.“

Ačkoliv byl okamžik vzniku volebního výboru jako účetní jednotky pevně spjat s okamžikem podání kandidátní listiny, samotný okamžik podání kandidátní listiny byl zákonem omezen intervalem, který začínal vyhlášením voleb ve Sbírce zákonů a končil uplynutím lhůty 66 dnů přede dnem volby jakožto termínem nejzazším.

Ke dni podání kandidátní listiny byl volební výbor zřízen a začínal fungovat jako účetní jednotka. Povinnost vést účetnictví vznikala podle § 4 odst. 6 zákona o účetnictví ve znění k 1. 1. 2012 ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti, pokud zvláštní zákon nestanovil jinak a nevznikla-li mu povinnost vést

⁶¹ **Galuška, Pavel. 2014.** Vedení účetnictví o financování volební kampaně dle zákona o přímé volbě prezidenta s důrazem na výklad základních účetních pojmů v kontextu tohoto zákona. *Bakalářská práce*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, 13. Leden 2014

účetnictví jinak. Podle § 17 odst. 1 písm. a) k tomuto dni účetní jednotka otevírala knihy a začínala účtovat. Předmětem jejího účetnictví bylo financování volební kampaně podle § 35 a 36. Problémem bylo, že mohla nastat situace a také nastala, že volební kampaň byla vedena a financována již před vznikem účetní jednotky. Zákon o účetnictví naštěstí v tomto znění nevázal otevření účetních knih na vznik účetní jednotky tak, jak je tomu podle § 4 odst. 1 dnes, ale na zahájení činnosti. Bylo tak tedy možné, ačkoliv ta konstrukce je velmi avantgardní a kuriózní, aby účetní jednotka vznikla koncem října, ale zahajovací rozvahu sestavila např. k 1. září a následující transakce se zaúčtovaly tzv. ex post.⁶²

Znění pro rok 2017/18

Novela o financování, podle které je účetní jednotkou sám kandidát, některé výše uvedené obtíže odstraní. Jiné ale může přinést. Vzniká mj. problém, ve kterém okamžiku se fyzická osoba stává kandidátem ve smyslu ZVPR účinném znění, a tedy i účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 písm. h) zákona o účetnictví v účinném znění a ke kterému okamžiku má tedy zahájit vedení účetnictví podle § 4 odst. 1 zákona o účetnictví v účinném znění.

ZVPR neříká, kdy se kandidát stává kandidátem. Nicméně je evidentní, že zákon nespojuje status kandidáta podle ZVPR (zejména pokud jde o financování) s podáním nebo dokonce zaregistrováním kandidátní listiny. Lze to dovodit z problematického ustanovení § 24 odst. 1 ZVPR v účinném znění o volebním účtu: „Každý kandidát na funkci prezidenta republiky je povinen si pro financování volební kampaně nejpozději do 5 dnů ode dne vyhlášení volby zřídit účet...“ Tj. nejméně 85 dnů přede dnem volby v kontextu čl. 56 odst. 8 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky. Již v této době hovoří o kandidátovi a uvaluje na něj povinnost, i když lhůta pro podání kandidátní listiny uplyne až 66. dnem předcházejícím prvním dni voleb podle § 21 odst. 3 ZVPR v účinném znění, tedy 19 dnů poté, co se o kandidátovi, resp. povinnosti na něj uvalené, zmiňuje poprvé.

Dle webové verze Otova slovníku naučného⁶³ se pod pojmem kandidát⁶⁴ rozumí: „...ve starém Římě uchazeč o nějaký úřad státní.“⁶⁵ Ucházení se o nějakou funkci chápu jako projev vůle ucházející se osoby, který vykazuje znaky směřující k tomu, aby uchazeč danou funkci získal. V obdobném smyslu se vyjadřuje i Úřad: „Celkově tak je třeba rozlišovat mezi „kandidátem“ a „registrovaným kandidátem“. Zastáváme stanovisko, že pravidla pro vedení kampaně se vztahují právě již toliko

⁶² A to ještě zcela pomíjím, že ZVPR vešel v účinnost 1. 10. 2012, kdy už kampaň jela v plném proudu a někteří autoři (např. Pavel Šutka) jej tedy ve vztahu ke skutečnostem tomuto datu předcházejícím považují za nepřípustně retroaktivní.

⁶³ dostupný na webové stránce: https://cs.wikisource.org/wiki/Ottův_slovník_naučný

⁶⁴ [lat. *candidatus*, uchazeč u veřejnosti objevoval se oděn běloskvoucí tógou – *toga candida*) (Otto, 1898)

⁶⁵ **Otto, Jan. 1898.** Ottův slovník naučný: Illustrovaná encyklopædie obecných vědomostí. *google.com*. [Online] Google, inc., 1898. [Citace: 20. listopad 2017.] <http://archive.org/stream/ottvslovnknauni17ottogoog#page/n947/mode/2up>

na „kandidáta“. Oznámení kandidatury a související vstup do kampaně nejsou přitom právně uchopitelné pojmy. Vstup do kampaně probíhá faktickým jednáním, vstupem na veřejné kolbiště a mnohdy řadu měsíců před podáním kandidátní listiny. Právně uchopitelným vstupem do (již regulované části) kampaně pak je nesporně zřízení volebního účtu (a dalších náležitostí), resp. registrace třetí osoby.“

Dá se tedy říct, že kandidátem se člověk stane, pokud dá navenek jasně najevo, že se hodlá ucházet o veřejnou funkci, v tomto případě o funkci prezidenta, bez ohledu na formální krok podání kandidátní listiny. Podle této logiky by bylo možné za kandidáta považovat téměř kohokoliv, kdo v médiích rozhlásí, že hodlá kandidovat a začne v tomto smyslu vést vážně míněnou volební kampaň. Zejména méně známí kandidáti musí tato vyhlášení dávat s velkým předstihem i rok před odhadovaným termínem konání volby. Vzhledem k omezení výše výdajů na volební kampaň je však třeba dát těmto lidem srovnatelnou „startovací čáru“ např. s kandidáty, kteří si mohou dovolit začít svoji kampaň mnohem později. Pro tyto účely je legislativně definován začátek volební kampaně jako den vyhlášení volby ve sbírce zákonů podle § 35 odst. 3 ZVPR v účinném znění. Před tímto datem ZVPR to, co osoby, které hodlají kandidovat, provádí, nepovažuje za kampaň, nedává tak smysl ani hovořit o jejím financování ve smyslu § 36 odst. 1 ZVPR v účinném znění.

V tomto smyslu je potřeba přistoupit i ke kandidátovi jako účetní jednotce, resp. k otázce vzniku účetní jednotky. Nedává smysl, aby účetní jednotka vznikla před zahájením volební kampaně ve smyslu ZVPR.

Vznik účetní jednotky kandidáta se tedy shoduje s okamžikem, kdy osobu za kandidáta začne považovat ZVPR, tedy dle chování osoby jako kandidáta, nikoliv však dříve, než je rozhodnutí předsedy Senátu o vyhlášení volby oficiálně vyhlášeno ve sbírce zákonů.

Co se okamžiku vzniku účetní jednotky týče, došlo k následujícímu. Zatímco původní volební výbor vznikl k jasně definovanému a objektivně určitelnému okamžiku podání kandidátní listiny, nově vzniká účetní jednotka, kandidát, k okamžiku, kdy začne naplňovat znaky kandidáta vedoucího volební kampaň, tyto znaky ale nejsou nikde definované a do značné míry záleží na samotném kandidátovi, kdy se jako kandidát začne chovat a cítit, což je do značné míry subjektivní. Někdo by mohl namítnout, že i předtím byl okamžik vzniku volebního výboru do značné míry na volbě kandidáta, a to na okamžik, kdy podá kandidátní listinu. Tento okamžik je však z pohledu třetích osob objektivizovatelný.

3.3.3 Zánik účetní jednotky

Určení okamžiku zániku účetní jednotky vlastně není v kontextu účetní jednotky určené ZVPR (ať už volebního výboru podle původní úpravy nebo kandidáta podle úpravy stávající) příliš podstatné. o zániku se hovoří zejména v případě právnických osob nebo organizovaného souboru jmění. V kontextu fyzických osob, kterými byl jak volební výbor, tak je jí i kandidát, nemá příliš smysl o zániku

hovořit⁶⁶. Zákon o účetnictví také udává jako relevantní okamžik ukončení činnosti, a to jak podle § 4 odst. 1 původního znění tak i podle § 4 odst. 6 účinného znění.

Z tohoto pohledu tedy odkazuji na výše uvedenou subkapitolu o konci financování volební kampaně a na subkapitolu týkající se výkaznictví.

3.4 Typické Transakce, použité účty a oceňování

Ať už se jednalo o účetní jednotku – volební výbor nebo kandidáta, ani jedna z nich není účetní jednotkou, kterou by bylo možné považovat za typickou. To bych rád demonstroval na jednom ze základních principů, a to na principu trvání nebo zachování účetní jednotky (going concern). Jejím obsahem je, jak bylo uvedeno v obecné části této práce, předpoklad, že účetní jednotka bude existovat po dobu blíže nespecifikované budoucnosti, což se obvykle vykládá, jako že bude existovat nejméně po dobu následujícího účetního období.

Tento předpoklad je však u volebního výboru i u kandidáta zcela negován, protože ZVPR spojuje povinnost vést účetnictví o skutečnostech, které mají původ v období, které nepřesahuje standardní délku jednoho účetního období.

Tato a další skutečnosti mají vliv na to, že standardní účetní metody ve svém důsledku ne vždy sledují cíl nebo důvod, proč kandidát nebo volební výbor účetnictví vede, jak bude nastíněno v následujících řádcích.

3.4.1 Oceňování

Jednou ze základních věcí, které dělají účetnictví účetnictvím, je oceňování neboli převedení ekonomicky relevantních skutečností do číselného, resp. peněžního vyjádření v jednotkách dané peněžní měny. Oceňování a jeho metody jsou jedním z pilířů účetnictví a dodržení pravidel oceňování podle zákona o účetnictví je podmínkou pro správné účetnictví podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, srozumitelné účetnictví podle § 8 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví a pro zobrazení věrného a poctivého obrazu o financování účetní jednotky podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví.

Oceňování v účetnictví

Zákon o účetnictví obsahuje pravidla oceňování pro účely účetnictví v § 24-27 zákona o účetnictví, přičemž tato pravidla se v poslední době relativně ustálila.

V § 24 zákona o účetnictví se nejprve uvádí, že účetní jednotky oceňují majetek a závazky, ale i jiná aktiva a pasiva. Z pohledu časového dochází k oceňování k datu uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo jiného dne, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. A konečně jsou zde upravena pravidla pro oceňování v českých korunách těch položek, které jsou původně denominované v cizí měně.

Zákon o účetnictví v § 25 pak definuje jednotlivé metody oceňování a definuje, pro které položky se použije ta která metoda oceňování. Rozlišuje ocenění

⁶⁶ Synonymem pro zánik fyzické osoby je smrt v právním smyslu

- 1) Pořizovací cenou (§ 25 odst. 5 písm. a))
 - Cena, za kterou byl majetek účetní jednotkou skutečně pořízen včetně nákladů s jeho pořízením souvisejících. Které náklady do ocenění vstupují obvykle definuje prováděcí vyhláška.
- 2) Vlastními náklady (§ 25 odst. 5 písm. c))
 - Pro ocenění majetku vlastními náklady se tyto náklady aktivují v hodnotě přímých nákladů vynaložených na jeho výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se k této výrobě nebo jiné činnosti vztahují.
- 3) Jmenovitou hodnotou
 - V literatuře je definována jako hodnota, která je na daném aktivu nebo na účetním záznamu, který ji prokazuje (např. faktura), přímo explicitně uvedena.⁶⁷
- 4) Reprodukční pořizovací cenou (§ 25 odst. 5 písm. b))
 - Zákon uvádí, že je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Pro účely ocenění se berou v potaz veškeré vlastnosti majetku v době, kdy se o něm má účtovat (jako příklad se uvádí míra opotřebení)⁶⁸.
 - Lze ji chápat jako hodnotu „objektivní“ tržní nebo hodnotu, za kterou by dané aktivum normálně pořizovala konkrétní účetní jednotka. Dana Kovanicová k tomu uvádí, že reprodukční pořizovací cena je „*cena běžná (tržní)*“.⁶⁹ Co je běžnou tržní hodnotou pro účely ocenění reprodukční pořizovací cenou, dále rozvádí Milan Skála a Jana Skálová⁷⁰: „*Tržní cena má znamenat hodnotu, za kterou mohou být aktiva prodána podle soukromé smlouvy mezi ochotným prodávajícím a ochotným kupujícím v den ocenění za předpokladu, že majetek je vystaven trhu, že tržní podmínky dovolují řádné disponování a že obvyklá doba týkající se druhu aktiva je dostatečná pro sjednání prodeje.*“ Z toho vyvozují, že jde o situaci, ve které by byla daná věc zobchodována za daných podmínek mezi libovolným ochotným prodávajícím a libovolným ochotným kupujícím.

Zdenka Cardová se přiklání k názoru, že způsob určení reprodukční pořizovací ceny je především v kompetenci účetní jednotky. U dlouhodobého majetku např. preferuje znalecké nebo jiné odborné posouzení. Věc pak uzavírá, že je nutné postup stanovit vnitřním předpisem.⁷¹ Já se přikláním spíše k pojetí reprodukční pořizovací ceny vztažené nejen ke konkrétním vlastnostem oceňovaného aktiva, ale i vztažené ke konkrétní situaci konkrétní účetní jednotky. Jako

⁶⁷ **Březinová, Hana. 2017.** *Účetní předpisy pro vybrané účetní jednotky – Praktický komentář.* Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2017. 978-80-7552-581-9

⁶⁸ (Březinová, 2017)

⁶⁹ (Kovanicová, a další, 2004)

⁷⁰ **Skála, Milan a Skálová, Jana. 2002.** *Ceny v účetnictví a daních.* Praha : ASPI Publishing, s. r. o., 2002. 80-86395-35-9

⁷¹ **Cardová, Zdenka. 2010.** *Oceňování majetku a závazků 3. část. Mzdová praxe.* [Online] Wolters Kluwer ČR, a. s., 28. duben 2010. [Citace: 1. prosinec 2017.] <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d9678v12552-ocenovani-majetku-a-zavazku/>

příklad bych uvedl bezúplatné nabytí majetku např. zboží, se kterým jinak účetní jednotka běžně obchoduje. Při nákupu tohoto zboží od svého dodavatele nakupuje už tak za velmi zvýhodněnou cenu (vlivem např. mimořádného odebraného množství a jiných obchodních podmínek), např. 80 % standardní velkoobchodní ceny. Nepřipadá mi správné a v souladu s podáním věrného a poctivého obrazu, aby zboží bezúplatně nabyté, ale jinak identické se zbožím, které účetní jednotka jinak nabývá úplatně, bylo oceněno za 100, když jej účetní jednotka obvykle oceňuje pořizovací cenou 80. Vlivem takového posouzení bych de facto deklaroval, že prodal-li bych i toto bezúplatně nabyté zboží dále za 100, tak by se dalo dovodit, že za celý tento zisk „vděčím“ pouze tomu, že jsem toto zboží bezúplatně nabyl. Podle mého je správnější říct, že z bezúplatného nabytí je realizován zisk 80 a 20 je výsledkem za obchodní činnost.

Koneckonců se tato metoda nazývá reprodukční pořizovací cena, nikoliv reprodukční tržní cena nebo jinak. Jejím úkolem dle mého názoru není suplovat reálnou a objektivní tržní hodnotu, ale právě hodnotu subjektivní pro danou účetní jednotku, kterou by byla ohodnocena, byla-li by touto účetní jednotkou pořizována úplatně.

5) Reálnou hodnotou (§ 27)

- Speciální případ pro oceňování položek zásadně vysoce likvidních zejména finančních aktiv a některých závazků a v dalších určených případech a pouze k rozvahovému dni nebo ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka
- Určuje se jako
 - o Tržní hodnota zejména u často obchodovaných aktiv nebo pasiv, která jsou obvykle předmětem obchodování na regulovaném trhu
 - o Hodnota vyplývající z obecně uznávaných modelů a technik, zajišťují-li přijatelný odhad tržní hodnoty
 - o Ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici, a je-li takto možné se k ní přiblížit
 - o Ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle předchozích bodů

6) 1 Kč (§ 25 odst. 1 písm. k))

- speciální případ pro ocenění položek jako kulturní památky atd., jejichž cena není známa a často je označována jako nevyčíslitelná (např. Karlův most, Korunovační klenoty atd.)

Při oceňování k rozvahovému dni jsou účetní jednotky navíc povinny dodržovat zásadu opatrnosti podle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví. Zákon stanovuje, že účetní jednotka zahrnuje pouze zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v potaz všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Nástroji promítnutí zásady opatrnosti do účetnictví jsou podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví rezervy, opravné položky a

odpisy. Všechny tyto nástroje slouží ke snížení hodnoty aktiv, ať už přechodnému nebo trvalému nebo ke zvýšení závazků.

Kandidáti však vedou účetnictví zejména za účelem zjištění, zda jejich kampaň byla financována podle pravidel ZVPR. Jedním ze stěžejních pravidel zde obsažených je pak limit výdajů na volební kampaň a nedodržení tohoto limitu je jedním z největších rizik, které účetní jednotce hrozí. Zejména může dojít k situaci, že aktiva spotřebovaná v rámci volební kampaně budou mít pro účely limitu výdajů na volební kampaň mnohem vyšší hodnotu, než jakou dovoluje zaznamenat účetnictví (např. při pořízení věci nutné pro volební kampaň za cenu nižší než obvyklou). Pro zobrazení tohoto rizika však nemá české účetnictví adekvátní nástroj.

Pro účely této práce je však třeba dodat několik poznámek. Jak jsem již uvedl, jsou kandidáti za podmínky nepřekročení definovaných ukazatelů jako mikro nebo malé účetní jednotky osvobozeny od povinnosti auditu jejich účetní závěrky, a to rezultuje v možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Důsledky této úlevy jsou, že účetní jednotka neoceňuje aktiva reálnou hodnotou podle § 27 zákona o účetnictví a s výjimkou odpisů a zákonných rezerv neaplikuje ustanovení § 25 odst. 3 a 26 odst. 3 zákona o účetnictví.

Oceňování dle ZVPR – zákon o oceňování a cena obvyklá

Problém oceňování v rámci vedení volební kampaně vzniká v okamžiku věcných bezúplatných plnění nebo plnění sice úplatných, ale nikoliv s odpovídající protihodnotou.

ZVPR požaduje, aby v případě, že je plnění poskytnuto kandidátovi bezplatně nebo za cenu nižší než obvyklou, byla do limitu výdajů na financování volební kampaně započítána cena obvyklá takového plnění podle zákona upravujícího oceňování majetku státu. Tímto zákonem je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „zákon o oceňování“). Neurčí-li zákon jinak, je výstupem takového oceňování tzv. obvyklá cena. V § 2 ji zákon definuje jako: *„cenu, která by byla dosažena při prodejkách stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládaná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim. Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním.“*

Vlastností ceny obvyklé je, že by měla být objektivní a za standardních podmínek. Proto se pro její určení ignorují ty parametry, které jsou spojeny se specifickými charakteristikami konkrétních stran obchodu, např. osobní vztah mezi nimi, stav nouze jedné ze stran a podobně. Bere v potaz všechny standardní proměnné,

které mají na parametry obchodu vliv např. výše odebraného množství, doba splatnosti, sezónnost konkrétního produktu, doba a místo plnění, a jiné.

Zákon stanovuje, že se cena obvyklá určí porovnáním. Jak má takové porovnání vypadat, nastiňuje komentář Ministerstva financí⁷². Jde o statistické vyhodnocení nejčastěji se vyskytujícího prvku v dané množině skutečně realizovaných cen stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění s vyloučením mimořádných okolností trhu. Přičemž množina těchto prvků se skládá z obchodů, které již proběhly.

Legální definice tedy předpokládá existenci kontinuálního a v čase stabilního trhu oceňovaného či obdobného majetku či služby, které jsou obchodovány standardním způsobem bez vlivů osobní povahy či mimořádných okolností trhu, to vše navíc na území České republiky.⁷³

Metoda zjištění ceny obvyklé by podle výše citovaného komentáře Ministerstva financí měla vycházet z určení mediánu daného vzorku. Přičemž pro určení intervalu, ve kterém se obvyklá cena pohybuje se využívá směrodatná odchylka daného souboru.

Pojetí ceny obvyklé jako intervalu potvrzuje i judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009 s č. j. 8 Afs 80/2007-105, podle kterého: „*Cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen.*“ Toto pojetí ceny obvyklé jako intervalu dává smysl zejména v případě porovnání úplatně přijatého plnění s cenou obvyklou. V tomto případě dává smysl porovnat konkrétní sjednanou cenu s daným intervalem a v případě, že se sjednaná cena nachází uvnitř intervalu ceny obvyklé, je možné sjednanou cenu bez dalšího aplikovat jako výdaj na volební kampaň. V opačném případě je nutné do výdajů zahrnout cenu obvyklou.

Pro případ samotného ocenění však již nelze aplikovat cenu obvyklou jako interval, ale je nutné dojít ke konkrétnímu číslu, které se použije jako ocenění daného plnění jako výdaje na volební kampaň. Cenu obvyklou jako konkrétní číslo je nutné použít i tehdy, má-li být oceněno plnění přijaté bezúplatně.

Oceňování pro účely financování volební kampaně se tedy používá ve dvou případech. Za prvé jde o ocenění výdajů na volební kampaň ve smyslu § 37 ZVPR. Podle § 37 odst. 2 ZVPR je kandidát povinen ocenit bezplatně poskytnuté plnění a plnění, které mu bylo poskytnuto za cenu nižší než obvyklou, cenou obvyklou,

⁷² **Ministerstvo financí České republiky – odbor 26 – Majetkové daně, daň silniční a oceňování. 2014.** Komentář kurčování obvyklé ceny (ocenění majetku a služeb). *Ministerstvo financí České republiky*. [Online] 25. září 2014. [Citace: 2. prosinec 2017.] <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ocenovani-majetku/komentare/komentar-k-urcovani-obvykle-ceny-oceneni-19349>

⁷³ **Krabec, Tomáš. 2009.** *Oceňování podniku a standardy hodnoty*. Praha: Grada Publishing a. s., 2009. 978-80-247-2865-0

podle zákona upravujícího oceňování majetku státu. Pro účely posouzení dodržení limitu pro financování volební kampaně není pochyb, že by kandidát měl daná plnění ocenit cenou obvyklou podle výše uvedeného postupu dle zákona o oceňování.

Kromě toho má kandidát povinnost vést účetnictví o financování volební kampaně. Pro účely tohoto účetnictví má povinnost oceňovat podle § 24 a následujících zákona o účetnictví a užívat zde uvedené metody oceňování. Povinnost použít účetní metody podle zákona o účetnictví je zakotvena v § 4 odst. 8 zákona o účetnictví. Kromě toho je použití účetních metod podle zákona o účetnictví požadavkem na dodržení kritéria věrnosti zobrazení v účetnictví podle § 7 odst. 2. zákona o účetnictví. Účetní metody jsou v účetní legislativě obsaženy v předpisech na úrovni zákonné i podzákonné. Poslední věta § 7 odst. 2 zákona o účetnictví ale umožňuje a současně i nařizuje účetní jednotce použití i jiných metod za předpokladu, že dojde k podání věrného a poctivého obrazu o finanční situaci účetní jednotky, pokud by použití standardních účetních metod k podání věrného a poctivého obrazu nevedlo. Jak uvádí Hana Březinová: „*Zákon o účetnictví dává přednost zachycení pomocí metod uvedených v zákonu o účetnictví.*“⁷⁴ Odchýlení od účetních metod je podle zákona možné jen ve výjimečných případech a jen tehdy, jde-li o účetní metody uvedené v prováděcím právním předpisu, tzn. v prováděcí vyhlášce nebo v účetním standardu. Navíc o tomto odchylujícím se postupu musí účetní jednotka informovat v příloze v účetní závěrce.

To ovšem není případ volby metody oceňování, neboť to je upraveno přímo zákonem. Navíc sám zákon o oceňování v § 1 odst. 3 vylučuje svou působnost, má-li být aplikován zvláštní právní předpis, přičemž přímo v poznámce pod čarou je uveden zákon o účetnictví.

Na druhou stranu se v praxi používá cena obvyklá jako jeden ze způsobů určení reprodukční pořizovací ceny relativně běžně, a to zejména v situaci bezúplatného nabytí hmotného majetku mezi spojenými osobami. Důvodem pro to je povinnost ocenění cenou obvyklou dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento způsob ocenění uvádí např. Milan Skála⁷⁵ a lze konstatovat, že v leckterých případech je ocenění reprodukční pořizovací cenou prostřednictvím ceny obvyklé dle zákona o oceňování kompatibilní.

Další argumentaci pro použití ceny obvyklé i v účetnictví volební kampaně lze hledat ve smyslu vedení účetnictví o financování volební kampaně. Jeho smyslem je bez pochyby zajistit komplexní ekonomické informace o financování volební kampaně v co nejvyšší míře, aby bylo možné ověřit, že kandidát nepřesáhl limit pro výši výdajů na volební kampaň ve smyslu § 37 odst. 2 ZVPR. Primárním uživatelem účetnictví o financování volební kampaně bude jistě Úřad. A ten bude zajímat primárně právě to, zda byl limit dodržen, a zda jsou v účetnictví zobrazeny veškeré výdaje na volební kampaň a také všechny transakce, které

⁷⁴ (Březinová, 2016)

⁷⁵ (Skála, a další, 2002)

s nimi souvisejí⁷⁶. Obsahově bude tento požadavek dodržen. Účetnictví o financování volební kampaně bude všechny tyto položky obsahovat. Nicméně vlivem odlišného ocenění by celková hodnota nákladů na volební kampaň, které lze přiřadit danému kandidátovi, neodpovídala celkové hodnotě volebních výdajů dle ZVPR. Tuto situaci nepovažuji za žádoucí, neboť bude jen dále mást uživatele těchto účetních informací.

Důvodem, proč by se v účetnictví cena obvyklá objevit spíše neměla, je náročnost jejího zjištění. Pro její určení je třeba zejména sestavit vhodný vzorek jiných obdobných transakcí, který je následně podroben analýze. To však v případě účetní jednotky – kandidáta nemusí být nic jednoduchého. Rád bych nastínil situaci daru poskytnutí reklamní plochy pro účely vylepení billboardů. Půjde o reklamní plochy různé velikosti i polohy. Ocenit takové plnění cenou obvyklou nebude nic jednoduchého věcně ani časově. Jen sotva bude v takovém případě dostačující „nahlédnout do ceníku“ příslušných reklamních agentur a cenu jednoduše převzít, když je známo, že v rámci volebních kampaní se ceny za pronajaté reklamní plochy výrazně liší od klasických ceníkových cen za jednu reklamní plochu.

Účetnictví však vyžaduje flexibilnější přístup k oceňování. Podle § 12 odst. 2 zákona o účetnictví je účetní jednotka povinna po vyhotovení účetního dokladu provádět průběžně účetní zápisy takovým způsobem, které neohrozí požadavky jiných právních předpisů. Hana Březinová na tomto místě zdůrazňuje zejména předpisy daňové a zařazení účetních operací do období, do kterých věcně a časově spadají.⁷⁷ Nutno podotknout, že financování volební kampaně má samo o sobě jen minimální daňové konsekvence. Bezúplatné příjmy, které jsou prokazatelně využity na volební kampaň, jsou podle § 4a písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů osvobozeny.

Považuji nicméně z tohoto pohledu spíše za nežádoucí vázat uskutečnění účetního zápisu a vyhotovení účetního dokladu až na okamžik ocenění podle ceny obvyklé podle zákona o oceňování, což často obnáší znalecké ocenění. Nota bene v situaci, ve které zákon o účetnictví určuje své metody oceňování, které standardně nemusí být tak náročné na kvantitativní analýzu, a je možné je použít pro účely zachycení účetně relevantních skutečností v účetnictví v rozumném čase poté, co nastaly.

Na druhou stranu se účetnictví zveřejňuje až 90 dnů po vyhlášení celkových výsledků voleb. Pro praktické zpracování takového ocenění by tedy mělo být dostatek času.

Při volbě prezidenta v roce 2013 se kandidáti tímto problémem příliš nezaobírali. Drtivá většina kandidátů ve svém výkaznictví opomněla metody oceňování uvést, a to zejména z toho důvodu, že opomněli, že součástí účetní závěrky je také

⁷⁶ Myšleno náklady na volební kampaň, výnosy ve formě darů a příspěvků, peněžní prostředky a jiná aktiva, která byla pro účely kampaně využita, a vlastní a cizí zdroje, které byly na volební kampaň využity.

⁷⁷ (Březinová, 2016)

příloha, ve které by se tato informace měla podle tehdejšího ustanovení § 30 odst. 1 písm. e) vyhlášky 504/2002 Sb. objevit. Z nich představuje výjimku jinak kritizovaný Miloš Zeman, který v příloze k 31. 12. 2012 alespoň uvádí, že oceňuje: „podle platné účetní legislativy.“⁷⁸ Dá se tedy dovodit, že oceňuje dle výše uvedených metod podle § 24-27 zákona o účetnictví. Ostatní kandidáti uvádí přehled nepeněžitých plnění, ovšem bez popisu metody, která vedla k uvedenému ocenění.

V nové úpravě se kandidáti budou muset k této problematice nějakým způsobem postavit. Z výše uvedeného je patrné, že v případě bezúplatně přijatých plnění na volební kampaň budou kandidáti muset tato plnění ocenit jak pro účely výše výdajů na volební kampaň, tak i v rámci účetnictví, přičemž by jako reprodukční pořizovací cenu mohli použít cenu obvyklou dle zákona o oceňování.

Jiná situace nastává v případě úplatných plnění, které kandidát obdrží za cenou nižší než obvyklou. Ta musí být pro účely dodržení limitu výše výdajů na volební kampaň oceněna cenou obvyklou. Zákon o účetnictví na druhou stranu přikazuje ocenit úplatně přijatá plnění pořizovací cenou a již nedává možnost, jak v účetnictví zobrazit ocenění nebo přecenění takového plnění na cenu obvyklou.

3.4.2 Typické transakce

V této subkapitole bych se rád věnoval zaúčtování některých typických transakcí. Vzhledem k tomu, že se jedná o účetní jednotku s velmi úzce definovaným předmětem činnosti, jedná se obsahově o relativně úzký okruh transakcí. Ve své práci uvedu pouze ty typické situace a transakce, ačkoliv si lze za určitých okolností představit, že mohou nastat i jiné.

- 1) Přijetí peněžního daru
 - a. bezhotovostního
 - b. V hotovosti
- 2) Vyčlenění vlastních prostředků
 - a. Bezhotovostně
 - b. V hotovosti

Popis účetního případu		MD	D
Přijetí peněžitého daru	Bezhotovostního	22X	68X
	V hotovosti	21X	68X
Vyčlenění vlastních prostředků	Bezhotovostně	22X	90X
	V hotovosti	21X	90X
Převod hotovosti na volební účet		22X	21X
Výběr prostředků z volebního účtu do pokladny		21X	22X
Splatnost závazku darovat (vznik pohledávky z daru)		37X	68X
Inkaso pohledávky z daru	Bezhotovostně	22X	37X
	V hotovosti	21X	37X

⁷⁸ (Mynář, a další, 2013)

Převod, resp. přijetí peněžitých darů je základním prvkem financování volební kampaně, proto jsem je uvedl na prvním místě. Kandidát může využít peněžní prostředky darované od třetích osob nebo prostředky vlastní.

Vzhledem k tomu, že z žádného ustanovení ZVPR není možné dovodit, že by bylo zakázáno přijmout dar v hotovosti, uvedl jsem do výčtu kromě bezhotovostního převodu i příjem daru v hotovosti. Je pouze nutné, aby i tyto peníze byly převedeny a zaevidovány na volebním účtu včetně informací o jejich původu podle § 36 odst. 1 a 3. Proto jsem ve výčtu uvedl i přijetí daru v hotovosti a následný převod takového daru na volební účet. Stejně tak je možné finanční prostředky následně z volebního účtu vybrat a platit v hotovosti podle § 24 odst. 3 ZVPR

Co se darování týče, může dojít ke dvěma situacím. Za prvé může dojít k převedení vlastnického práva k předmětu darování současně s podpisem darovací smlouvy a s převedením daru. V takovém případě je možné účtovat o přijetí peněz a současně o výnosu z daru.

Nebo lze nabytí vlastnického práva k daru odložit na později. I kdyby však nedošlo k převodu peněz k okamžiku převodu vlastnického práva k nim, vzniká již okamžikem převodu vlastnického práva nárok k vydání předmětu daru – k tedy k nároku na převod peněz.

Z hlediska účetnictví je možné se k této situaci postavit dvojím způsobem. Podle bodu 4.5.1. Českého účetního standardu č. 412 NÁKLADY A VÝNOSY se o výnosech na účtu účtové skupiny č. 68 účtuje zejména o přijatých příspěvcích na provozní činnost. A contrario by z toho bylo možné dovodit, že o příspěvcích, které zatím přijaty nebyly by se účtovat jako o výnosu nemělo.

Druhou možností je i tuto pohledávku zaúčtovat okamžikem její splatnosti souvztažně s výnosem. Takový princip by zřejmě byl v rozporu se zásadou opatrnosti vyplývající z předpokladu trvalé existence účetní jednotky, ze které zřejmě vychází i pravidlo o účtování až přijatých darů.

Dle mého názoru je však nutné si uvědomit odlišnou situaci kandidáta jako účetní jednotky. Předně kandidát není účetní jednotkou, která naplňovala předpoklad trvalé existence účetní jednotky. Ba právě naopak je účetní jednotkou z podstaty věci dočasnou a za standardní situace by délka jejího trvání neměla přesáhnout dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Účelem její existence je podat co nejvíce informací o financování volební kampaně svým uživatelům. Za situace neuhrazených závazků z titulu volební kampaně, je podle mého názoru relevantní, zda kandidát vykáže, že má pohledávku, z které tyto závazky ještě bude moci hradit nebo zda je dále odkázán na financování z vlastních zdrojů.

V takovém případě by podle mého názoru bylo možné účtovat o vzniku pohledávky z titulu darovací smlouvy v okamžiku její splatnosti současně

s výnosem⁷⁹, aby byl zachován věrný a poctivý obraz o financování volební kampaně.

Použije-li kandidát pro volební kampaň finanční prostředky nikoliv od dárců, ale své vlastní, nedá se v takovém případě dle mého názoru účtovat o výnosu. Jde o formu vlastního jmění, obdobnou účtu individuálního podnikatele, jakou použije podnikatel fyzická osoba při vyčlenění vlastních prostředků pro své podnikání.

- 3) Nákup služeb
 - a. Placení faktury bezhotovostně převodem
 - b. Placení v hotovosti
- 4) Přijetí služeb
 - a. Zpožděná faktura

Popis účetního případu		MD	D
Nákup služeb	Přijetí faktury	51X	32X
	Platba faktury v hotovosti	32X	21X
	Platba faktury bezhotovostně	32X	22X
Přijetí služby, bez přijaté faktury do data závěrky		51X	38X
Následné obdržení faktury		38X	32X
Zúčtování rozdílu (dohad byl vyšší než skutečnost)		38X	51X
Platba	Bezhotovostně	32X	22X
	V hotovosti	32X	21X

Typickou transakcí, kterou kandidát během volební kampaně provede, je nákup služeb inzerce, reklamy, poradenství, zařízení volebního meetingu, nájemné kanceláře atd.

- 5) Nákup a spotřeba zásob
 - a. Způsob A
 - i. Pořízení materiálu
 - ii. Placení faktury bezhotovostně převodem
 - iii. Placení v hotovosti
 - iv. Spotřeba materiálu

Popis účetního případu		MD	D
Pořízení materiálu	Na fakturu	11X	32X
	V hotovosti	11X	21X
Platba faktury bezhotovostně		32X	22X
Spotřeba materiálu		50X	11X

- b. Způsob B
 - i. Pořízení materiálu
 - ii. Placení faktury bezhotovostně převodem
 - iii. Placení v hotovosti

⁷⁹ Samozřejmě s přihlédnutím pravděpodobnosti či pochybnosti u dobytnosti pohledávky pomocí opravných položek

iv. Aktivace nespotřebovaného materiálu

Popis účetního případu		MD	D
Pořízení materiálu	Na fakturu	50X	32X
	V hotovosti	50X	21X
Platba faktury bezhotovostně		32X	22X
Vrácení nespotřebovaného materiálu zpět na sklad		11X	50X

Lze očekávat, že kandidáti při vedené volební kampaně nakoupí nějaký materiál nebo drobný majetek jako papír, kancelářské potřeby, případně počítač nebo mobilní telefon.

Pro účtování o zásobách může kandidát podle Českých účetních standardů použít dva postupy – A a B. Pro úpravu o spotřebovaný materiál jsou pak k účetní jednotce k dispozici následující ocenění.

- a) Ocenění spotřebovaných zásob metodou FIFO („*first in, first out*“), při které se pro ocenění přírůstku zásob použije také pro ocenění úbytku zásob.
- b) Ocenění spotřebovaných zásob pomocí váženého aritmetického průměru zásob na skladě.
- c) Nově dává standard č. 410 možnost ocenit úbytek zásob také předem stanovenou pevnou cenou, kterou si účetní jednotka sama určí.⁸⁰

6) Přijetí nepeněžního daru

Problematika nepeněžních darů není zatím v účetní literatuře nikterak detailně popsána a během studia tohoto tématu jsem narazil na několik postupů, které by se v dané situaci daly aplikovat.

a. Služba

Popis účetního případu	MD	D
Splatnost daru dle darovací smlouvy (uzavřené jako závazek)	37X	68X
Poskytnutí daru	51X	37X

Tento postup přistupuje k nároku na dar dle darovací smlouvy jako k jiné pohledávce dle účtové skupiny č. 37. Pro aplikaci tohoto přístupu je nutné, aby byla darovací smlouva koncipována jako závazek nikoliv jako pouhý příslib darování, aby bylo možné hovořit o vymahatelnosti takového daru a zaúčtovat výnos souvztažně se vznikem pohledávky. Okamžikem přijetí daru – poskytnuté služby, pak možné zaúčtovat náklad a souvztažně s ním zúčtovat vzniklou pohledávku. Tato transakce by měla být v ocenění poskytnuté služby dle ceny obvyklé podle zákona o oceňování. Pro tento postup platí obdobná argumentace

⁸⁰ Novou možnost ocenění pevnou cenou – nelze použít pro podnikající účetní jednotky.

jako u zaúčtování splatného nicméně ještě nesplaceného peněžitého daru jako výnosu a pohledávky, která byla popsána výše.

Druhou věcí zůstává, nakolik by byla případná darovaná, ale zatím neposkytnutá služba přínosem pro volební kampaň k datu závěrky. Smysl by takové účtování dávalo, pokud by mělo dojít k sestavení řádné účetní závěrky k 31. 12., kterýžto den by se nacházel uprostřed volební kampaně např. tak, jak je tomu ve volbách v roce 2013 a 2018. Pokud by se však datum závěrky nacházelo až po volbách, nedávalo by smysl ve většině případů o takové službě vůbec účtovat, protože by nebylo možné vůbec hovořit o relevantním výdaji na volební kampaň dle ZVPR, resp. účetním nákladu kampaně. Obdobné účtování by mohlo přicházet v úvahu i v případě věcných darů.

Popis účetního případu	MD	D
Poskytnutí daru a jeho zúčtování	39X	68X
	51X	39X

Druhou možností je neuvažovat přímo o vzniku pohledávky k okamžiku splatnosti daru, ale využít účtů vnitřního zúčtování a účtovat o přijatém daru až v situaci, kdy dárce svůj dar poskytne ihned k okamžiku vzniku darovací smlouvy, tak jak je popsáno ve výše uvedeném účetním standardu č. 412. Tento postup byl také použit volebním výborem Miloše Zemana při volbě prezidenta v roce 2013. A lze jej dohledat ve zveřejněném účetnictví.⁸¹

Popis účetního případu	MD	D
Poskytnutí daru	51X	68X

Poslední možností je pak zaúčtovat přijetí služby jako nepeněžitý dar rovnou jako náklad poskytnuté služby a souvztažně s tím jako výnos, přijatý dar. Přičemž se o této transakci opět účtuje až okamžikem přijetí daru. To je také výsledek, který je konečně dosažen i pomocí předchozích postupů s tím rozdílem, že se při nich použijí i rozvahové účty. Naopak při tomto postupu je celá transakce účtována pouze výsledkově.

Je ovšem otázkou, nakolik je tento postup v souladu s normotvůrci a účetními principy. Zákon o účetnictví v § 24-27, které se týkají oceňování, hovoří pouze o oceňování majetku a závazků. Ve výše uvedeném případě však k zachycení majetku ani závazku nedojde. Účtuje se pouze o nákladu a výnosu. Podle jejich výše uvedené teoretické definice⁸² by se však náklad a výnos měl souvztažně projevit buďto v aktivech nebo v závazcích jako jejich pokles nebo nárůst.

⁸¹ (Mynář, a další, 2013)

⁸² (Kovanicová, a další, 2004)

Obdobnou definici nákladů a výnosů lze nalézt i Koncepčním rámci IFRS⁸³, který rovněž počítá s tím, že náklady a výnosy s sebou nesou souvztažný zápis do aktiv nebo závazků. Dalo by se tedy konstatovat, že tento postup, ač použitelný a jistě věrně zachycující skutečnost, není z hlediska účetní teorie zcela čistý.

b. Drobný majetek nebo materiál

i. Způsob A

Popis účetního případu	MD	D
Přijetí věcného daru	11X	68X
Spotřeba věcného daru/Zařazení do užívání drobného majetku	50X	11X

ii. Způsob B

Popis účetního případu	MD	D
Přijetí věcného daru	50X	68X
Vrácení nevyužitého věcného daru zpět na sklad	11X	50X

Tomuto účtování o přijetí věcného daru způsobem B by se dala vytknout obdobná věc jako o něco výše účtování o přijetí bezúplatně poskytnuté služby pouze prostřednictvím výsledkových účtů. Proto níže ještě naznačím postup, při kterém použiju účty vnitřního zúčtování podobně, jako to již bylo představeno v případě bezúplatně poskytnutých služeb.

Popis účetního případu	MD	D
Přijetí věcného daru	39X	68X
	50X	39X
Vrácení nevyužitého věcného daru zpět na sklad	11X	50X

3.5 Výkaznictví, jeho rozsah a kontrola

Sám ZVPR kandidátům, resp. volebnímu výboru, ukládal a ukládá několik povinností zveřejnit seznamy různých především přijatých plnění.

Na prvním místě jde o vedení tzv. transparentního běžného účtu, dále pak zveřejnění osob, které ve prospěch kandidáta na funkci prezidenta republiky uhradily nebo se zavázaly uhradit výdaje na volební kampaň, poskytly peněžitý dar nebo bezúplatné plnění a konečně tzv. zprávu o financování, jejíž podobu určí vyhláškou Úřad.

⁸³ **International Accounting Standards Board. 2015.** Conceptual Framework for Financial Reporting. *IFRS.org*. [Online] Květen 2015. [Citace: 16. Říjen 2017.] <http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf>. 978-1-909704-82-4

Já se však všem těmto povinnostem více věnovat ve své práci nebudu. Omezím se povinnost kandidáta jako účetní jednotky zveřejnit veškeré účetnictví podle § 38 odst. 1 původního znění, resp. podle § 38 odst. 5 účinného znění ZVPR.⁸⁴

3.5.1 Výkaznictví

Původní znění

V původním znění měl volební výbor vést o financování volební kampaně účetnictví v plném rozsahu. Tzn. že se ho netýkaly žádné úlevy, vyplývající z možnosti vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu podle § 13a zákona o účetnictví ve znění roku 2012 a počátku roku 2013.

Účetnictví chápe zákon o účetnictví dle § 4 odst. 10 jako soustavu účetních záznamů, které dále chápe jako záznamy, které zaznamenávají každou účetní skutečnost, která se týká vedení účetnictví. § 4 odst. 11 zákona pak uvádí příklady souhrnných účetních záznamů, kterými jsou například účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva. Dalšími příklady jsou např. mzdové listy, daňové doklady nebo i jiná dokumentace podle zvláštních právních předpisů, jak uvádí § 32 odst. 2 zákona o účetnictví.

Pozastavil bych se u jednoho z účetních záznamů, který je typickým nástrojem výkaznictví v rámci účetnictví, a to u účetní závěrky. Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku dle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví. Jak jsem uvedl již v kapitole věnující se účetní závěrce obecně, lze rozlišit účetní závěrku řádnou, mimořádnou a mezitímní podle okamžiku, ke kterému má být sestavena⁸⁵, a účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu podle rozsahu informací v ní obsažených⁸⁶.

Z časového hlediska je pro okamžik účetní závěrky důležitý okamžik začátku vedení účetnictví. Účinnost volebního zákona nastala 1. 10. 2012. Podle harmonogramu Ministerstva vnitra⁸⁷ volební kampaň a její financování začalo nejpozději dne 6. 11. 2012, neboť k tomuto dni museli kandidáti nejpozději podat kandidátní listiny. Volba prezidenta se měla uskutečnit ve dnech 11. a 12. ledna 2013, resp., ve dnech 25. a 26. ledna 2013 její druhé kolo.

Účetní období podle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví je kalendářní nebo hospodářský rok, přičemž § 3 odst. 5 zákona o účetnictví ve znění 2012 a 2013 stanovuje podmínky použití hospodářského roku, který z toho vylučuje účetní

⁸⁴ Ustanovení § 38 odst. 5 ZVPR v účinném znění již kandidátům nenařizuje, aby účetnictví sami zveřejňovali, ale zveřejňuje jej sám Úřad podle § 38b odst. 1 písm. b): „Úřad (...) uveřejňuje na svých internetových stránkách (...) účetnictví týkající se volební kampaně kandidátů...“

⁸⁵ Podle § 19 odst. 1 a 3 zákona o účetnictví ve znění let 2012 a 2013

⁸⁶ Podle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví ve znění let 2012 a 2013

⁸⁷ **Ministerstvo vnitra ČR. 2012.** Harmonogram úkolů a lhůt pro volbu prezidenta České republiky konanou ve dnech 11. ledna 2013 a 12. ledna 2013; případné II. kolo ve dnech 25. ledna 2013 a 26. ledna 2013. *Volba prezidenta republiky 2013.* [Online] 2012. [Citace: 18. listopad 2017.] <http://www.mvcr.cz/clanek/volba-prezidenta-republiky-2013.aspx>

jednotky založené nebo zřízené zvláštním zákonem, což je i případ volebního výboru dle ZVPR. Podle § 3 odst. 4 je možné účetní období prodloužit např. za situace, že při vzniku účetní jednotky, který nastal v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku, nebo při zániku účetní jednotky, který nastal v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku. Obě situace mohou nastat. Mohlo se stát, že účetní jednotka vznikla v období od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012 a stejně tak se vzhledem definici financování volební kampaně mohlo stát, že účetní jednotka zanikla v období od 1. 1. 2013 do 31. 3. 2013.

Výše uvedené podmínky měly vliv na povinnost uzavřít účetní knihy a sestavit uprostřed volební kampaně řádnou účetní závěrku k 31. 12. 2012 díky ustanovení § 17 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví ve znění 2012 a 2013: „*Není-li dále stanoveno jinak, účetní jednotky uzavírají účetní knihy k poslednímu dni účetního období.*“

V opačném případě vznikla volebnímu výboru povinnost sestavit pouze mimořádnou účetní závěrku podle § 17 odst. 2 písm. a) ke dni zániku povinnosti vést účetnictví. o tomto dni jsem pojednal již v subkapitole o zániku povinnosti vést účetnictví.

Co se rozsahu obsažených informací týče, pak § 36 odst. 2 ZVPR v původním znění určuje, že: „*O financování volební kampaně se vede účetnictví v plném rozsahu podle zákona upravujícího účetnictví.*“ Obsahem tohoto ustanovení je, že účetní jednotka je povinna dodržet všechny metody, které zákon o účetnictví předepisuje bez nároku na možnost osvobození od některých z nich podle § 13a zákona o účetnictví ve znění 2012 a 2013.

Od toho je však třeba odlišit rozsah sestavení účetní závěrky. Zákon o účetnictví ve znění 2012 a 2013 rozlišuje v § 18 odst. 3 účetní závěrku sestavenou v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu mohly sestavit i účetní jednotky, které jinak vedly účetnictví v plném rozsahu, neboť podmínky pro právo sestavení účetní závěrky ve zjednodušeném rozsahu byly nebytí akciovou společností, která účetní závěrku sestavovala v plném rozsahu vždy, a nemít povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. To v drtivé většině případů znamená splnit alespoň dvě z následujících kritérií:

- 1) Nemít za účetní období a období bezprostředně předcházející součet brutto hodnoty aktiv větší než 40.000.000 Kč;
- 2) Nemít vyšší roční úhrn čistého obrátu než 80.000.000 Kč po přepočtu na měsíce;
- 3) Nemít vyšší průměrný přepočtený stav zaměstnanců vyšší než 50.

V kontextu volebního výboru tak mohlo teoreticky dojít k překročení této hranice, v praxi k tomu však u žádného z kandidátů nedošlo.⁸⁸ Všichni kandidáti,

⁸⁸ **Brabec, Tomáš. 2013.** Zpráva z přezkoumání veškerého účetnictví všech devíti kandidátů na funkci prezidenta republiky a přezkoumání, zda financování volební kampaně kandidátů na funkci prezidenta proběhlo v souladu s pravidly podle zákona č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky a o změně některých zákonů a v souladu s

resp. jejich volební výbory, měli možnost sestavit účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu podle § 3 odst. 5 prováděcí vyhlášky č. 504/2002 Sb. Což pro ně znamenalo, že se jejich účetní závěrka sestávala pouze v rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy.

Položky rozvahy uváděli jen do úrovně položek označených římskými číslicemi (např. Dlouhodobý (ne)hmotný majetek celkem, Zásoby, Pohledávky, Krátkodobý finanční majetek a jiná aktiva, jmění a výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky, krátkodobé závazky a jiná pasiva atd.) podle § 5 odst. 4 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Obdobně vypadá příloha ve zjednodušeném rozsahu podle § 6 odst. 2 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Na rozsahu povinnosti zveřejnění informací v příloze neměla možnost sestavit účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu žádný vliv, rozsah se řídil § 30 vyhlášky č. 504/2002 Sb.

Účinné znění

S účinnou úpravou se rozsah vykazování změnil. Zapříčinila to nejen nová úprava ZVPR, ale i nová ustanovení zákona o účetnictví.

Především odpadla zvláštní povinnost vést účetnictví v plném rozsahu podle § 36 odst. 2 ZVPR. V účinném znění určuje rozsah vedení účetnictví § 9 zákona o účetnictví. To je umožněno mj. podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví v účinném znění mikro a malým účetním jednotkám, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, což jak jsem uvedl v subkapitole o účetní jednotce, bude téměř vždy splněno, bude-li kandidát účetní jednotkou vždy jen z toho titulu, že je kandidátem.

Modifikovalo se však ustanovení původního § 38 odst. 1 ZVPR. Podle účinného znění již kandidát sám veškeré účetnictví nezveřejňuje, ale zasílá jej podle § 38 odst. 5 ZVPR v účinném znění Úřadu, který jej následně podle § 38b odst. 1 písm. b) ZVPR v účinném znění zveřejní. Co všechno bude Úřad podle § 38 odst. 5 ZVPR v účinném znění vyžadovat, uvedl na svých webových stránkách⁸⁹: „...vedení samostatných analytických účtů, vedení účetního deníku a podobně. Úřad očekává, že od kandidátů obdrží zejména

- *účetový rozvrh (analytika),*
- *účetní deník,*
- *označení číselných řad dokladů,*
- *prosté kopie všech prvotních dokladů s vyznačenou předkontací (faktury, výpisy z bankovních účtů, interní doklady včetně příloh),*
- *přehled veškerých pohybů v členění dle jednotlivých účtů v účetnictví týkajících se výdajů na volební kampaň,*
- *soupis veškerých dokladů, včetně částek v cenách obvyklých v Kč včetně DPH, týkajících se nákladů na volební kampaň v samostatném tabulkovém*

právními předpisy upravujícími oblast účetnictví. Senát Parlamentu České republiky. [Online] 17. Září 2013. [Citace: 29. Říjen 2017.] <http://www.senat.cz/xqw/webdav/pssenat/original/70184/58952>

⁸⁹ (Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí, 2017)

přehledu, přičemž součet těchto částek se rovná celkovým volebním nákladům...”

Dodávám, že tento seznam není uveden v žádném prameni práva a nemá ani podobu formalizovaného a odůvodněného stanoviska.

Oproti tomu § 13a odst. 1 zákona o účetnictví v účinném znění říká, že: „Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,

- a) sestavují účtový rozvrh, v němž mohou uvést pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější,*
- b) mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize,*
- c) nepoužijí ustanovení § 25 odst. 3, s výjimkou odpisů,*
- d) nepoužijí ustanovení § 26 odst. 3 týkající se rezerv a opravných položek, s výjimkou rezerv a opravných položek podle zvláštních právních předpisů,*
- e) nepoužijí ustanovení § 27,*
- f) sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek (§ 4 odst. 8) prováděcím právním předpisem.“*

Jinými slovy tyto účetní jednotky nemusí sestavovat účetní rozvrh ani na úrovni syntetických účtů, natož tak na úrovni analytiky, mohou účtovat pouze v deníku⁹⁰, zásadně neúčtují rezervách a opravných položkách, nepřeceňují na reálnou hodnotu k rozvahovému dni.

Navíc využijí-li účetní jednotky této úlevy oprávněně, nepovažuje to zákon o účetnictví podle § 13a odst. 3 za porušení podání věrného a poctivého obrazu o finanční situaci účetní jednotky. Neboli účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je de iure rovnocenné účetnictví v plném rozsahu.

Vzhledem k výše uvedenému se domnívám, že budou-li účetní jednotky zveřejňovat účetnictví, které vedou v jim zákonem aprobované podobě, nemůže takové jednání vést k uložení sankce za nesplnění takové povinnosti Úřadem, byť by to Úřad na svých stránkách dopředu avizoval. Neboť ani tím se z takového avíza pramen práva nestane.

Jak bylo uvedeno již v obecné části týkající se účetní závěrky, v návaznosti na novelu zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb., se novelizovala i úprava o účetní závěrce ve vyhlášce č. 504/2002 Sb., ve znění novely č. 250/2015 Sb. Došlo tak ke změně úpravy rozsahu sestavení účetní závěrky i k změně obsahového vymezení jednotlivých položek a jejich uspořádání v jednotlivých výkazech.

⁹⁰ Mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize podle § 13a odst. 1 písm. b) a nemusí účtovat v knihách analytických ani podrozvahových účtů podle § 13a odst. 2 zákona o účetnictví v účinném znění.

Kategorie rozsahu sestavení účetní závěrky změnily svá pojmenování na účetní závěrku v plném rozsahu a na účetní závěrku ve zkráceném rozsahu podle § 18 odst. 4 zákona o účetnictví v účinném znění, přičemž účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou sestavit jen mikro nebo malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jak bylo uvedeno již v obecné části práce o účetní závěrce.

Z toho vyplývá, že za standardní situace bude moct kandidát sestavovat účetní závěrku jen ve zkráceném rozsahu.

Co se uspořádání položek týče, tak změn doznal především výkaz zisku a ztráty a příloha. Ve výkazu zisku a ztráty změnil normotvůrce pořadí výnosů, které lépe reflektuje povahu této účetní jednotky jako neziskového subjektu. Původní výkaz zisku a ztráty, který svou výnosovou část začínal položkami jako tržby za vlastní výkony a zboží, čímž jako by chtěl dát najevo, že právě zde leží těžiště příjmů neziskové účetní jednotky. Současná úprava ale počítá na prvním místě s provozními dotacemi a přijatými příspěvky. Respektuje tedy fakt, že neziskový sektor je spíše financován příjmy bezúplatnými a že kauzalita vzniku nákladů a výnosů v neziskovém sektoru funguje trochu jinak než u podnikatelů.

Speciální případ – kandidát podnikatel – účetní jednotka

Na závěr pojednání o problematice výkaznictví bych rád rozvedl již naznačený příklad, který v prezidentské volbě sice často nastat nemusí, ale při vzrůstajícím trendu zájmu podnikatelů o politiku nastat může.

Lze si představit situaci, že kandidát na prezidenta republiky bude úspěšný podnikatel – fyzická osoba, jeho podnikání bude celé české veřejnosti velmi dobře známé stejně tak jako jeho jméno a jeho produkty budou odebírat spotřebitelé po celé zemi. Tento kandidát je již z titulu svého podnikání účetní jednotkou již léta před zahájením volební kampaně k volbě prezidenta republiky, jak jsem již uvedl v subkapitole zabývající se kandidátem jako účetní jednotkou.

To bude mít zásadní dopad na účetnictví o financování jeho volební kampani a také na výkaznictví.

Za prvé taková účetní jednotka vzhledem ke své povaze pravděpodobně nebude oprávněná vést účetnictví pouze ve zjednodušeném rozsahu podle § 9 a 13a zákona o účetnictví. To znamená nejen to, že jeho účetnictví v bude nejen detailnější, ale bude také obsahovat položky, které v účetnictví ostatních kandidátů nebudou k nalezení. Jednou z nich mohou být např. rezervy. A nyní si představme situaci volební kampaně takového kandidáta, při které se dostane ve sporu s dodavatelem ohledně výše odměny a celý případ se dostane až před soud. Účetní předpisy mu v takovém okamžiku nařizují kvantifikovat riziko, které mu ze sporu vyplývá včetně sporné částky. Pokud by zaúčtoval celý dodavatelův nárok rovnou do nákladů kampaně, tak by se mohl dostat do situace, že by toho dodavatel využil a před soudem tvrdil, že kandidát tento svůj závazek vlastně uznal, protože o něm účtuje jako o regulérním nákladu a dostal by se tak do důkazně nevýhodné situace.

Zaúčtovaná rezerva je bez pochyby náklad, o kterém kandidát účtující ve zjednodušeném rozsahu účtovat nemusí. Tato situace zatím nebyla řešena nicméně může se stát, ačkoliv bude pravděpodobnější, že kandidátovi po skončení soudního sporu zvýšený náklad nevznikne, započítá jej Úřad do výdajů na volební kampaň ve smyslu § 37 odst. 1 ZVPR v účinném znění, přičemž pro kandidáta nepodnikatele by podobná situace měla zcela jiné následky.

Kromě toho by takovému kandidátovi zřejmě nevznikla povinnost uzavřít účetní knihy po skončení volební kampaně, neboť ZVPR tuto úpravu neobsahuje a ustanovení § 17 odst. 2 písm. a), které je aplikovatelné na ostatní kandidáty, hovoří o zániku povinnosti vést účetnictví, což bude pro podnikatele, který se bude např. po neúspěšné kandidatuře nadále věnovat svému podnikání, aplikovatelné jen stěží. A případná řádná nebo mimořádná účetní závěrka bude uvádět ve výkazech agregované údaje z podnikání i z titulu vedení volební kampaně, přičemž detailnější informace budou uvedeny až v příloze a vlastní účetnictví volební kampaně bude rozlišitelné od účetnictví o podnikání pouze podle analytiky jednotlivých účtů.

3.5.2 Kontrola

Původní znění

Kontrola dodržení pravidel financování a s ním spojená kontrola účetnictví o financování volební kampaně byla v původním znění ZVPR velmi obtížná. A její provedení v praxi bych neváhal označit za fiasko.

Za prvé, řízení o porušení pravidel financování volební kampaně mohlo proběhnout pouze před soudem a pouze na návrh jednoho z kandidátů. Asi nepřekvapí, že žádný z kandidátů tento návrh nepodal, a tak i když se hovořilo o porušení ze strany kandidátů a jejich volebních výborů, k žádnému závaznému rozhodnutí o porušení pravidel financování nedošlo.

Z druhé nebyla speciálním předpisem stanovena povinnost účetní jednotky nechat ověřit účetní závěrku auditorem dle zákona o auditorech a obecná kritéria zákona o účetnictví pro povinnost ověření účetní závěrky nebyla kandidáty dosažena.

A za třetí sehrála velmi smutnou úlohu aktivita Senátu, resp. jeho mandátového a imunitního výboru, kterému měly volební výbory veškeré účetnictví zaslat. Proč, to zákon neuvádí. Mandátový a imunitní výbor si to vyložil tak, že měl účetnictví zkoumat z hlediska dodržení pravidel financování, ačkoliv mu k tomu ZVPR žádnou pravomoc nedal, a především mu nedal pravomoc trestat.

To však nebránilo mandátnímu a imunitnímu výboru Senátu, aby si pro ověření účetnictví o volebních kampaních objednal auditorskou společnost APOGEO. Již v úvodu zprávy o prověření veškerého účetnictví však ověřovatel uvádí, že: *„Toto šetření není ověřovací auditorskou zakázkou ve smyslu mezinárodních auditorských standardů (ISA) a tuto zprávu nelze považovat za zprávu auditora o auditu účetní závěrky. Při své práci jsme vycházeli výhradně ze zdrojů a*

dokumentace uvedených v této zprávě a neprováděli jsme žádné důkazní šetření třetích stran ani žádné obvyklé auditorské testy, které by umožňovaly získat takový stupeň ujištění, který je obvykle požadován pro vydání auditorských zpráv. (...) Při našem šetření jsme neprověřovali, zda dokumenty a podklady, které nám byly dány k dispozici, jsou kompletní.“⁹¹

Výsledek tohoto prověřování hovoří za vše. Pro ilustraci a účely této práce vezmu v potaz pouze jedno kritérium, které si ověřovatel stanovil a je relevantní ve vztahu k pravidlům vedení účetnictví a které zní: „Kontrola, zda je vedeno účetnictví kandidátů v plném rozsahu podle zákona o účetnictví a toto účetnictví odpovídá příjmům a výdajům volebního účtu.“ Výsledek prověrky 8 kandidátů zní: čtyři kandidáti splnili a u čtyř splnění nelze ověřit.

Jedním z kandidátů, který podle ověřovatele splnil podmínky tohoto kritéria byl i Karel Schwarzenberg. Jediným dokumentem, který však na svých webových stránkách zveřejnil zřejmě i podle § 38 odst. 1 ZVPR v původním znění byla tzv. Závěrečná zpráva prezidentské volební kampaně⁹². Údaje v ní uvedené zřejmě posuzovala i výše uvedená auditorská společnost.

Musím, říct, že mě přinejmenším překvapuje, že tuto zprávu považuje za dostatečnou pro splnění předpokladu vedení účetnictví v plném rozsahu. Je s podivem, že v ní nenalezneme např. kompletní účetní závěrku, byť ve zjednodušeném rozsahu, protože zcela chybí příloha. Nenalezneme účtový rozvrh, nenalezneme účetní knihy ani jiné účetní záznamy, které dohromady tvoří účetnictví. o schopnostech průkaznosti takové evidence lze s úspěchem pochybovat a o to více lze pochybovat o schopnostech ověřovatele, který vydá takový výrok.

To vše vedlo zákonodárce k tomu, aby i úprava kontroly dodržování pravidel financování volební kampaně změnil.

Účinné znění

Novela o Financování ZVPR nezavedla povinnost auditu účetních závěrek z účetnictví volební kampaně, zrušila primárně soudní přezkum dodržování pravidel financování a účast Senátu na jeho kontrole.

Místo toho zavedla pravomoc dohledu Úřadu pro dohled nad financováním politických stran a volebních kampaní. Ten je příslušný vést s kandidátem správní řízení ohledně porušení pravidel financování volební kampaně a vedení účetnictví. Zákon dále definuje skutkovou podstatu přestupku podle § 62 odst. 2 písm. g), pokud nevede účetnictví, podle ZVPR v účinném znění, za který Úřad může uložit pokutu 30.000-500.000 Kč. V řízení o přestupku porušení pravidel financování, tím že kandidát nevedl účetnictví, se použije správní řád. Nicméně

⁹¹ (Brabec, 2013)

⁹² **Leitkeřová, Gabriela, Vyroubal, Petr a Illnerová, Helena. 2013.** Závěrečná zpráva prezidentské volební kampaně – Karel Schwarzenberg. *Volím Karla*. [Online] 27. březen 2013. [Citace: 26. listopad 2017.] http://www.volimkarla.cz/wp-content/uploads/2013/03/zaverecna_zprava.pdf

ZVPR v § 62 odst. 3 nepřipouští proti tomuto rozhodnutí Úřadu žádný řádný opravný prostředek a nelze jej ani přezkoumat v přezkumném řízení.

Kandidát se tak může nově bránit pouze soudní cestou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního.

Z tohoto pohledu se teprve ukáže, jak se nová úprava osvědčí v praxi. Jak už bylo naznačeno v subkapitole o zveřejnění veškerého účetnictví, podle předběžných vyjádření Úřadu na svých webových stránkách, týkajících se požadavku na dodržování pravidel financování se zdá, že Úřad na začátek zvolí strategii maximalizace povinností subjektu, která možná povede k několika sporům, které ale v konečném důsledku povedou k vyjasnění povinností, viz kapitola o výkaznictví.

4 Úprava ostatních států

Úprava financování volebních kampaní je v celosvětovém formátu spíše úpravou mladou. Ve střeoevropském kontextu pochází komplexnější pravidla financování politické soutěže nejdříve z prvních let nového milénia. Pro účely své práce jsem vybral pro srovnání úpravu dvou s Českou republikou sousedících států, které mají ve svém ústavním systému také zavedenou přímou volbu prezidenta, a to Slovensko a Rakousko.

4.1 Slovensko

Původní úprava

Na Slovensku se přímá volba prezidenta republiky poprvé objevila již v roce 1999 poté, co se prakticky rok nedařilo zvolit nástupce Michala Kováče, jemuž skončil mandát 2. března 1998.⁹³ Ústavním zákonem č. 9/1999 Z. z. ze 14. ledna 1999 byla přímá volba prezidenta Slovenské republiky zakomponována do ústavního pořádku. Volby následně probíhaly podle zákona č. 46/1999 Z. z., o způsobu volby prezidenta Slovenskej republiky, o ľudovom hlasovaní o jeho odvolaní a o doplnení niektorých ďalších zákonov.

Tento zákon připouštěl jen relativně krátkou volební kampaň podle § 15 zákona o volbě. Volební kampaň začínala 15 dní před začátkem volby a končila 48 hodin před jejím začátkem. Mimo tento interval byla zakázána.

Na toto období byl vázán také limit výdajů na volební kampaň podle § 16, který původně činil 4.000.000 Slovenských korun. V průběhu času, kdy Slovensko přešlo ze Slovenské koruny na euro, byl změněn na 132.775 EUR. Podobně jako později v České republice se i v této úpravě objevilo, že se do limitu započítávají i částky, které uhradily nebo se zavázaly uhradit třetí osoby. A i zde se objevila úprava o použití ceny obvyklé pro účely ocenění bezúplatně nebo zlevněně poskytnutých inzercí, reklam nebo televizních a rozhlasových relací.

Co se příjmů týče, § 18 zákona hovořil pouze o bezúplatných příjmech, jejichž přijetí podmiňoval tím, že pocházely od fyzické osoby, která měla trvalý pobyt na území Slovenska. Obdobná podmínka platila také pro bezúplatná plnění poskytnutá právníky osobami, jen v jejich případě bylo kritérium jejich sídlo. Výslovně pak byla zakázána podpora od státu a jeho orgánů a orgánů územní samosprávy. Zákon se dále nezabýval příjmy úplatnými, např. půjčkami a úvěry.

V § 19 byly uvedeny povinnosti vést evidence o darech a plněních vynaložených v rámci volební kampaně. Přičemž kandidát byl povinen uvést všechny své dárce a v případě, že hodnota jejich daru překročila určitou částku, údaje o nich spojit s tímto plněním.

Vedením zvláštní evidence byly povinny také subjekty, vesměs média, ale nejen ony, které subjektům poskytovaly plnění spojené s vedením volební kampaně.

⁹³ **Wikipedia. 2017.** Michal Kováč. *Wikipedia*. [Online] 4. únor 2017. https://cs.wikipedia.org/wiki/Michal_Kováč

Tito poskytovatelé byli povinni evidovat celkovou sumu vynaložených prostředků jednotlivými kandidáty za plnění, která jim poskytovatelé poskytli.

Každopádně kandidát i určené třetí osoby vedli speciální evidenci poskytnutých plnění a kandidát kromě toho ještě evidoval své bezúplatné příjmy. V žádném případě se nejednalo o vedení komplexního podvojného účetnictví.

Zákon o volebnej kampani

Tato úprava doznala změny zákonem č. 181/2014 Z. z., o volebnej kampani a o zmene a doplnení zákona č. 85/2005 Z. z., o politických stranách a politických hnutiach. Předmětem úpravy tohoto zákona jsou pravidla vedení volební kampaně a jejího financování.

Časově se prodlužuje období volební kampaně, která nově začíná již dnem vyhlášení voleb. Končí nicméně stále 48 hodin před začátkem voleb. Ale do limitu se započítávají i náklady na propagaci kandidáta, které byly vynaloženy až 180 dnů přede dnem vyhlášení volby.

Podle § 5 zákona o volebnej kampani je upraveno financování volební kampaně pro volbu prezidenta Slovenské republiky. Limit se zvyšuje na 500.000 EUR, ale tentokrát zákon již hovoří o nákladech.

Ani podle nového zákona o volebnej kampani nemá kandidát povinnost vést účetnictví, ačkoliv se nákladech volební kampaně v § 5 zákona o volebnej kampani hovoří.

Jeho evidenční povinnosti týkající se volební kampaně se omezují na následující:

- 1) Vedení zvláštního účtu pro účely financování volební kampaně;
- 2) Vedení zvláštní evidence darů a jiných bezúplatných plnění, k nim eviduje:
 - a. Jejich hodnotu;
 - b. Identifikační údaje o dárci nebo osobě, která poskytla jiné bezúplatné plnění ;
- 3) Vedení zvláštní evidence o použití prostředků na volební kampaň s jejich členěním na:
 - a. Náklady na předvolební průzkumů a průzkumů veřejného mínění;
 - b. Náklady na placenou inzerci nebo reklamu;
 - c. Náklady na vysílání politické reklamy;
 - d. Náklady na volební plakáty;
 - e. Cestovní náklady;
 - f. Ostatní náklady kandidáta na svou propagaci;
 - g. Přehled nákladů, které kandidát vynaložil na svoji propagaci v čase počínajícím 180 dnů přede dnem vyhlášení voleb spolu s číslem účtu, ze kterého byly uhrazeny, nebo prohlášení, že žádné takové náklady nevynaložil.

Kromě toho zákon o volebnej kampani obsahuje regulaci financování volební kampaně i třetí osobou. Za tu považuje fyzickou osobu, fyzickou osobu –

podnikatele nebo právnickou osobu, která je registrovaná u Státní komise pro volby a kontrolu financování politických stran.

Tato třetí osoba může v rámci volební kampaně vynaložit maximálně 100.000 EUR. Co se evidence týče, je třetí osoba povinná vést stejně jako kandidát zvláštní platební účet, na kterém se soustředí a evidují všechny peněžní prostředky vyhrazené na úhradu nákladů volební kampaně. Kromě toho vede třetí osoba zvláštní evidenci nákladů vynaložených na volební kampaň s členěním na:

- a. Náklady na předvolební průzkumy a průzkumy veřejného mínění;
- b. Náklady na placenou inzerci a reklamu;
- c. Náklady na umisťování volebních plakátů;
- d. Náklady neuvedené v písm. a. – c.

Je nicméně patrné, že ani nová Slovenská úprava o financování volební kampaně dle zákona o volebnej kampani nestanovuje povinnost kandidáta nebo třetích osob vést účetnictví podle zákona o účetnictví.

4.2 Rakousko

Tradice přímo voleného prezidenta je v Rakousku velmi stará. Datuje se k ústavní novele, která vešla v účinnost již v prosinci 1929. I přesto však byli spolkoví prezidenti Rakouska voleni nepřímou až do roku 1950, kdy skončil mandát poslednímu nepřímému zvolenému prezidentovi Karlu Rennerovi. Prvním přímo zvoleným prezidentem Rakouské spolkové republiky byl Theodor Körner v květnu 1951.⁹⁴

Základem dnešní úpravy volby spolkového prezidenta je zákon č. 57/1971 BGBl., o volbě spolkového prezidenta (v originálním znění: „*Bundespräsidentwahlgesetz*“). V roce 1971 však ještě žádná pravidla financování neobsahoval. Ta se do něj dostala novelou č. 58/2012 BGBl., která byla vyhlášena v rakouské sbírce zákonů 5. července 2012. Tato pravidla se tak aplikovala zatím pouze jednou, a to právě při poslední volbě spolkového prezidenta v roce 2016, ve které byl zvolen současný rakouský spolkový prezident Alexander Van der Bellen.

Pravidla financování volební kampaně jsou soustředěna v § 24a zákona o volbě spolkového prezidenta. Je zde stanoven limit pro výdaje na volební kampaň ve výši 7.000.000 EUR. Přičemž volební kampaň, na kterou se limit vztahuje je časově omezena. Její začátek je určen dnem, který je nazván jako „*Stichtag*“, což by bylo možné přeložit jako „*rozhodný den*“. Konec nastává volebním dnem, který je pro toho, kterého kandidáta v rámci jedné voleb tím posledním. Oba dva dny jsou určeny nařízením vlády, kterým je volba spolkového prezidenta vyhlášena. Věcně jsou výdaje na volební kampaň vymezeny nikoliv v zákoně o volbě spolkového prezidenta, nýbrž v § 2 odst. 4 zákona č. 56/2012 rakouské sbírky

⁹⁴ **Österreichische Präsidentschaftskanzlei. 2017.** Bisherige Amtsinhaber. *Österreichische Präsidentschaftskanzlei*. [Online] Österreichische Präsidentschaftskanzlei, 2017. [Citace: 10. prosinec 2017.] <http://www.bundespraesident.at/historisches/bisherige-amtsinhaber/>

zákonů, o financování politických stran (v originálním znění pak: „*Bundesgesetz über die Finanzierung politischer Parteien*“), a to jako: „*Výdaje, které (...) jsou vynaloženy specificky pro účel volebního klání.*“ V § 24a odst. 1 zákona o volbě spolkového prezidenta je pak definován okruh subjektů, jejichž výdaje se do zákonného limitu započítávají a přičítají samotnému kandidátovi. Jde o samotného kandidáta a také jinou fyzickou osobu nebo skupinu osob, která kandidáta podporuje. Je tím myšleno, že kandidát vede a financuje svou volební kampaň buďto sám nebo prostřednictvím jiné osoby nebo skupiny osob.⁹⁵

Větší důraz je však spíše kladen na to, z jakých zdrojů jsou výdaje financovány. To se projevuje i tím, že výkaz o financování volební kampaně, který je následně zveřejněn, neobsahuje přehled výdajů nebo nákladů. Obsahuje pouze přehled příjmů – „*Spenden*“. Termín „*Spende*“ je definován v § 2 odst. 5 zákona o financování politických stran, jako: „*Každá platba, věcné plnění nebo obdobná podpora, kterou bez odpovídajícího protiplnění poskytne právnická nebo fyzická osoba politické straně, volební straně, která není politickou stranou, odnoží politické strany, která má vlastní právní subjektivitu, nebo jinému kandidátovi.*“ Naopak za něj nepovažuje např. členské příspěvky.

Zákon o volbě spolkového prezidenta stanovuje členění příjmů pro volební kampaň na příjmy od fyzických osob a právnických osob zapsaných v obchodním rejstříku, od ostatních fyzických osob, od obchodních profesních spolků a komor, nadací nebo fondů a od ostatních spolků. V tomto pořádku jsou pak příjmy také vykazovány.

Kromě toho zákon o volbě spolkového prezidenta v § 24a odst. 3 stanovuje požadavek na uvedení jména nebo názvu a adresy těch dárců, jejichž celkový příspěvek přesahuje 3.500 EUR.

Podle odst. 4 § 24a zákona o volbě spolkového prezidenta jsou pak kandidát nebo podporující osoba nebo sdružení osob povinni zveřejnit nejpozději týden před dnem voleb všechny dary, jejichž hodnota v jednotlivých případech přesahovala výši 50.000 EUR a příspěvky od politických stran bez ohledu na jejich výši spolu s jménem nebo názvem a adresou dárců těchto darů a příspěvků.

Podle § 24a odst. 5 jsou pak s použitím argumentu a contrario povoleny i drobné dary od zahraničních právnických nebo fyzických osob, nepřevyšují-li 2.500 EUR. Ve stejné výši se připouští i dary v hotovosti. Do výše 1.000 EUR jsou připuštěny i jednotlivé anonymní dary.⁹⁶

⁹⁵ Např. v případě současného prezidenta Van der Bellena byl touto entitou *Verein „Gemeinsam für Van der Bellen“* což by se dalo přeložit jako Sdružení nebo Spolek „*Společně pro Van der Bellena*“. Tato organizace je také uvedena v záhlaví zprávy o financování volební kampaně Alexandera Van der Bellena.

⁹⁶ Zejména tuto úpravu považuji za velmi prozíravou, neboť si lze jen těžko představit, že by takový dar mohl vést k potenciálnímu protiplnění vítězného kandidáta z titulu funkce prezidenta republiky. Navíc dohledávat všechny drobné dárce, kterých může být skutečně extrémní množství, jak ukazuje kampaň při volbách v roce 2018, představuje velkou administrativní náročnost pro kandidáta a jeho tým, která je podle mého názoru nepřiměřená přínosům takového postupu.

Nicméně ani v rakouských pravidlech volební kampaně volby prezidenta není zakotvena povinnost vedení účetnictví. Zpráva, kterou kandidáti publikují je velmi stručná.⁹⁷ Soustředí se výlučně na příjmovou stranu dle výše uvedeného členění. Tato zpráva je následně podle § 24a odst. 10 zákona o volbě spolkového prezidenta přezkoumána auditorem a poté se zasílá ke kontrole Účetnímu dvoru.

⁹⁷ Např. ve zprávě o financování volební kampaně Alexandra Van der Bellena se jedná o tři stránky formátu A4.

5 Závěr

V úvodní teoretické kapitole své práce jsem se přihlásil k myšlence účetnictví jako komunikačního nástroje, jehož významným kritériem by měla být užitečnost. Užitečnost v předání relevantních informací svým uživatelům.

Jako relevantní informace v případě financování volební kampaně chápu zejména to, zda byla dodržena pravidla financování volební kampaně, především dodržení limitu výdajů na volební kampaň a způsobu financování prostřednictvím volebního účtu nebo nepeněžitých darů.

Z obsahu mé práce lze vyčíst, že co se účelu vedení účetnictví o financování volební kampaně týče, přinesla původní úprava více otázek než odpovědí. Byla nesystémová a zmatená, plná mezer a nedokonalostí, byť s několika zajímavými myšlenkami. Za všechny uvedu koncept volebního výboru jakožto specifické účetní jednotky, zřízené pouze za účelem vedení účetnictví o financování volební kampaně. Tuto ideu považuji za praktickou, poněvadž má-li být o financování volební kampaně vedeno účetnictví, jeví se mi jako vhodné k tomu vytvořit ad hoc zvláštní účetní jednotku, neboť standardním účetním jednotkám, zejména pak těm, které by měly vést i účetnictví o financování volební kampaně, může tato nesystémová úprava přinést komplikace v rámci jejich běžné činnosti.

Tento koncept ovšem pohřbily jiné jeho nedokonalosti jako otázka právní subjektivity a odpovědnosti za závazky, nebo účtování o transakcích, které sám nemohl ovlivnit, a aktivech, která nekontroloval, ale za jejichž zaúčtování odpovídal, a spousta dalších.

Současná úprava se snažila tuto situaci napravit. Volební výbor byl zrušen. Účetní jednotkou se stal sám kandidát – fyzická osoba. Tím však vznikl problém s tím, že fyzická osoba může být účetní jednotkou z vícero titulů. Může tak dojít k situaci, ve které budou jednotliví kandidáti vést účetnictví podle odlišných prováděcích právních předpisů nebo v odlišném rozsahu. Což pro přehlednost a srovnatelnost účetnictví mezi jednotlivými kandidáty jistě není žádoucí, nehledě na administrativní komplikace, které to přinese samotnému kandidátovi.

Dalším problémem je nejasné nebo minimálně nesjednocené zejména časové vymezení povinnosti vést účetnictví. Povinnost vést účetnictví může jednotlivým kandidátům vzniknout i zaniknout rozdílným okamžikem. V důsledku toho tak kandidáti otevírají i uzavírají účetní knihy k různým dnům, což je pro obvyklého uživatele těchto informací velmi těžko pochopitelné.

Problémy vznikají i v oblasti oceňování, neboť nepřijme-li kandidát plnění v rámci volební kampaně v intencích ceny obvyklé, je povinen toto plnění zahrnout do výdajů dle ZVPR v ceně obvyklé. Zákon o účetnictví na druhou stranu ocenění cenou obvyklou v některých případech přímo vylučuje.

V oblasti kontroly byla původní úprava de facto zcela bezzubá, což se projevilo jednak ve velmi omezené možnosti napadat porušení pravidel financování

volební kampaně soudně, tak ale i v následné prověrce společností APOGEO na objednávku Senátu Parlamentu České republiky.

Stávající úprava zvýšila možnost kontroly zavedením kontrolní i sankční pravomoci Úřadu. To je jistě krok vpřed, nicméně dosavadní vyjádření členů Úřadu o požadavcích na kandidáty v oblasti financování spíše svědčí pro to, že ani oni se v problematice účetnictví příliš neorientují. Z tohoto pohledu se mi jeví vhodnější zavedení pravomoci Nejvyššího kontrolního Úřadu, u kterého lze předpokládat vyšší erudovanost, přehled a praxi v otázkách účetnictví a financování vůbec. Ostatně tento postup byl zvolen v Rakousku, ve kterém se sice účetnictví o financování volební kampaně nevede, ale i tak je financování podrobeno kontrole statutárním auditorem a následně dáno k přezkoumání Účetnímu dvoru, tedy jakési rakouské obdobě českého NKÚ.

To vše je jen demonstrativním výčtem dokládajícím skutečnost, že zákonodárce při zavedení povinnosti vést o financování volební kampaně účetnictví tento systém či nauku a její pravidla a metody zcela ignoroval. Zákonodárce uložil kandidátům, resp. jejich volebním výborům povinnost vést účetnictví s úmyslem zvýšit tak transparentnost volební kampaně ve prospěch voličů.

Tento úmysl se ne zcela podařilo naplnit a troufám si tvrdit, že to bylo dílem kvůli výše uvedeným nedostatkům v regulaci a dílem i díky tomu, že většina zamýšlených uživatelů účetnictví prostě nerozumí. Lze to doložit například i z článků, které po zveřejnění veškerého účetnictví uvádějí, že nejnákladnější kampaň měl Miloš Zeman se sumou nákladů 37.226.000 Kč a druhou nejnákladnější měl Karel Schwarzenberg se sumou nákladů 36.334.535 Kč.⁹⁸ To, že oněch 36.334.535 Kč byly výdaje z volebního účtu, a nikoliv suma nákladů si nikdo nerozeznal. V tomto čísle nejsou započítány bezúplatně přijatá plnění, která činila asi 1.700.000 Kč. Nehledě na to, že v účetnictví nebylo možné zobrazit asi 10.000.000 Kč slev na přijatá plnění oproti ceně obvyklé, které Karel Schwarzenberg obdržel, ačkoliv se do limitu výdajů zcela jistě počítaly.

Je nabíledni, že výhody, které účetnictví přináší, nejsou s to jeho zamýšlení uživatelé v tomto případě ocenit a využít a spíše, než informačním nástrojem se tak stává nástrojem dezinformačním. Kromě toho je jeho vedení administrativně mnohem náročnější, než vedení zvláštní evidence na bázi jednoduchého účetnictví, čímž se zvyšují náklady kandidatury aniž by to voličům přineslo sebemenší přidanou hodnotu.

Naopak u našich sousedů v Rakousku a Slovensku si toto omezení zřejmě uvědomili a povinnost vést o financování volební kampaně účetnictví u nich uzákoněná není. Vede se tam pouze jednoduchá evidence darů a dárců a případně výdajů a bezúplatně poskytnutých nepeněžitých plnění, což se domnívám, že je pro zamýšlené uživatele nejen v zahraničí, ale i v České republice bohatě

⁹⁸ **ČTK. 2013.** Zeman uhradil veškeré náklady na prezidentskou kampaň Zdroj: https://www.denik.cz/z_domova/zeman-uhradil-veskere-naklady-na-prezidentskou-kampan-20130621.html. *denik.cz*. [Online] VLTAVA LABE MEDIA a.s., 21. červen 2013. [Citace: 2. leden 2018.] https://www.denik.cz/z_domova/zeman-uhradil-veskere-naklady-na-prezidentskou-kampan-20130621.html

dostačující, a troufám si říci, že i srozumitelnější. Nehledě na to, že by v českých podmínkách nebylo nutné kvůli tomuto nesystémovému zásahu dále upravovat účetní legislativu tak, aby si poradila i s takovou účetní jednotkou, která popírá jeden ze základních předpokladů, na kterém je účetnictví postaveno, a to princip trvání účetní jednotky.

6 Seznam použité literatury

Cardová, Zdenka. 2010. Oceňování majetku a závazků 3. část. *Mzdová praxe*. [Online] Wolters Kluwer ČR, a. s., 28. duben 2010. [Citace: 1. prosinec 2017.] <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d9678v12552-ocenovani-majetku-a-zavazku/>.

CNNMoney. 2015. Over half of Americans have \$0 in stocks. *money.cnn.com*. [Online] 10. Duben 2015. [Citace: 15. Listopad 2017.] <http://money.cnn.com/2015/04/10/investing/investing-52-percent-americans-have-no-money-in-stocks/index.html>.

ČTK. 2013. Zeman uhradil veškeré náklady na prezidentskou kampaň Zdroj: https://www.denik.cz/z_domova/zeman-uhradil-veskere-naklady-na-prezidentskou-kampan-20130621.html. *denik.cz*. [Online] VLTAVA LABE MEDIA a.s., 21. červen 2013. [Citace: 2. leden 2018.] https://www.denik.cz/z_domova/zeman-uhradil-veskere-naklady-na-prezidentskou-kampan-20130621.html.

Österreichische Präsidentschaftskanzlei. 2017. Bisherige Amtsinhaber. *Österreichische Präsidentschaftskanzlei*. [Online] Österreichische Präsidentschaftskanzlei, 2017. [Citace: 10. prosinec 2017.] <http://www.bundespraesident.at/historisches/bisherige-amtsinhaber/>.

Šutka, Pavel. 2016. *Zákon o volbě prezidenta republiky – přednosti a nedostatky ve srovnání s úpravami států Evropské unie*. Praha : Nakladatelství Leges, s. r. o., 2016. 978-80-7502-169-4.

Belkaoui, Ahmed Riahi. 1992. *Accounting Theory*. third edition. London : Academic Press Limited, 1992. 0-12-084785-X.

Brabec, Tomáš. 2013. Zpráva z přezkoumání veškerého účetnictví všech devíti kandidátů na funkci prezidenta republiky a přezkoumání, zda financování volební kampaně kandidátů na funkci prezidenta proběhlo v souladu s pravidly podle zákona č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky a o změně některých zákonů a v souladu s právními předpisy upravujícími oblast účetnictví. *Senát Parlamentu České republiky*. [Online] 17. Září 2013. [Citace: 29. Říjen 2017.] <http://www.senat.cz/xqw/webdav/pssenat/original/70184/58952>.

Bundeskanzleramt Österreich. 2012. Bundesgesetzblatt. *Bundeskanzleramt – Rechtsinformationssystem*. [Online] Bundeskanzleramt Österreich, 5. červenec 2012. [Citace: 9. prosinec 2017.] <https://www.ris.bka.gv.at/eli/bgbl/1/2012/58>.

—. **2017.** Bundes-Verfassungsgesetz konsolidiert . *Bundeskanzleramt – Rechtsinformationssystem*. [Online] 2017. [Citace: 10. prosinec 2017.] <https://www.ris.bka.gv.at/Ergebnis.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Kundmachungsgorgan=&Index=&Titel=Bundes-Verfassungsgesetz&Gesetzesnummer=&VonArtikel=60&BisArtikel=&VonParagraf=&BisParagraf=&VonAnlage=&BisAnlage=&Typ=&Kundmachungsnummer=&Unterzeichnungsdatum=&FassungVom=&VonInkrafttretedatum=&BisInkrafttredatum=>

atum=&VonAusserkraftttredatum=&BisAusserkraftttredatum=&Normabschnit
tnummerKombination=Und&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchw
orte=&Position=1.

Březinová, Hana. 2016. *Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, české účetní standardy) – Komentář.* Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2016. 978-80-7552-064-7.

—. **2017.** *Účetní předpisy pro vybrané účetní jednotky – Praktický komentář.* Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2017. 978-80-7552-581-9.

Galuška, Pavel. 2014. Vedení účetnictví o financování volební kampaně dle zákona o přímé volbě prezidenta s důrazem na výklad základních účetních pojmů v kontextu tohoto zákona. *Bakalářská práce.* Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, 13. Leden 2014.

Gerloch, Aleš. 2009. *Teorie Práva (5. upravené vydání).* Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2009. 978-80-7380-233-2.

Gintner, Jindřich. 2016. Každý sedmý Čech investuje, v průměru 20 tisíc ročně. *Novinky.cz.* [Online] Borgis, a. s., 26. duben 2016. [Citace: 30. prosinec 2017.] <https://www.novinky.cz/finance/400373-kazdy-sedmy-cech-investuje-v-prumeru-20-tisic-rocne.html>.

Hawes, L. C. 1975. *Pragmatics of analoging.* Reading, MA : Addison-Wesley Publishing, 1975.

International Accounting Standards Board. 2015. Conceptual Framework for Financial Reporting. *IFRS.org.* [Online] Květen 2015. [Citace: 16. Říjen 2017.] <http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf>. 978-1-909704-82-4.

Janhuba, Miloslav. 2010. *Teorie účetnictví (výběr z problematiky).* Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2010. 978-80-245-1662-2.

Janhuba, Miroslav. 2007. *Základy teorie účetnictví.* Praha : Nakladatelství Oeconomica, 2007. 978-80-245-1268-6.

Kolektiv autorů. 2004. *Meritum Účetnictví podnikatelů.* [editor] Petra Mazurová. Praha 3 : ASPI Publishing s.r.o., 2004. 80-7357-011-4.

Kourek, Ondřej. 2014. První přímá volba prezidenta v České republice a z ní plynoucí konsekvence. Praha : Univerzita Karlova, 2014.

Kovanicová, Dana a Hexnerová, Ivana. 2004. *ABECEDA účetních znalostí pro každého.* 15. aktualizované vydání. Praha : RNDr. Ivana Hexnerová — BOVA POLYGON, 2004. 80-7273-098-3.

Krabec, Tomáš. 2009. *Oceňování podniku a standardy hodnoty.* Praha : Grada Publishing a. s., 2009. 978-80-247-2865-0.

Kysela, Jan a Oberfalzer, Jiří. 2013. Zeman poslal vyúčtování své kampaně jako poslední. Dluží tři miliony korun. [dotazovaný] Jan Richter, Martina Spěváčková a Mirko Kašpar. *O problémech s dluhy prezidentských kandidátů mluvili předseda mandátového a imunitního výboru Senátu Jiří Oberfalzer a ústavní právník Jan Kysela.* iRozhlas.cz, Praha : Český Rozhlas, 29. Březen 2013.

Leitkeřová, Gabriela, Vyroubal, Petr a Illnerová, Helena. 2013. Závěrečná zpráva prezidentské volební kampaně – Karel Schwarzenberg. *Volím Karla.* [Online] 27. březen 2013. [Citace: 26. listopad 2017.] http://www.volimkarla.cz/wp-content/uploads/2013/03/zaverecna_zprava.pdf.

McCarthy, Justin . 2016. Just Over Half of Americans Own Stocks, Matching Record Low. *GALLUP News.* [Online] Gallup, Inc., 20. duben 2016. [Citace: 30. prosinec 2017.] <http://news.gallup.com/poll/190883/half-americans-own-stocks-matching-record-low.aspx>.

Ministerstvo financí České republiky – odbor 26 – Majetkové daně, daň silniční a oceňování. 2014. Komentář k určování obvyklé ceny (ocenění majetku a služeb). *Ministerstvo financí České republiky.* [Online] 25. září 2014. [Citace: 2. prosinec 2017.] <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ocenovani-majetku/komentare/komentar-k-urcovani-obvykle-ceny-oceneni-19349>.

Ministerstvo vnitra České republiky. 2017. Harmonogram úkol a lhůt pro volbu prezidenta České republiky konanou ve dnech 12. a 13. ledna 2018; případné II. kolo ve dnech 26. a 27. ledna 2018. *Volba prezidenta republiky 2018.* [Online] 2017. [Citace: 21. listopad 2017.] <http://www.mvcr.cz/clanek/volba-prezidenta-republiky.aspx>.

Ministerstvo vnitra ČR. 2012. Harmonogram úkolů a lhůt pro volbu prezidenta České republiky konanou ve dnech 11. ledna 2013 a 12. ledna 2013; případné II. kolo ve dnech 25. ledna 2013 a 26. ledna 2013. *Volba prezidenta republiky 2013.* [Online] 2012. [Citace: 18. listopad 2017.] <http://www.mvcr.cz/clanek/volba-prezidenta-republiky-2013.aspx>.

Mynář, Vratislav, Nejedlý, Martin a Štengl, Zdeněk. 2013. Miloš Zeman, prezident České republiky – vyúčtování kampaně. *Miloš Zeman, prezident České republiky.* [Online] 29. březen 2013. [Citace: 4. prosinec 2017.] <http://www.zemanmilos.cz/cz/tiskova-sdeleni/vyuctovani-kampane-633584.htm>.

Otto, Jan. 1898. Ottův slovník naučný: Illustrovaná encyklopædie obecných vědomostí. *google.com.* [Online] Google, inc., 1898. [Citace: 20. listopad 2017.] <http://archive.org/stream/ottvslovnknauni17ottogoog#page/n947/mode/2up>.

OUR Media a. s. 2013. Zaplaťte, pane Pirku. Zaklepou u šéfa Fischerova výboru exekutoři? *Parlamentní listy.* [Online] OUR Media a. s., 14. Únor 2013. [Citace: 29. Říjen 2017.] <http://www.parlamentnilisty.cz/arena/monitor/Zaplatte-pane-Pirku-Zaklepou-u-sefa-Fischerova-vyboru-exekutori-262901>.

Pelikánová, Anna. 2017. *Sbírka souvztažností pro nestátní neziskovky*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2017. 978-80-0340-9.

Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí. 2017. Odpovědi na nejčastěji kladené dotazy FINANCOVÁNÍ VOLEBNÍ KAMPANĚ PRO VOLBU PREZIDENTA. *Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí*. [Online] Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí, říjen 2017. [Citace: 16. listopad 2017.] <https://udhpsch.cz/dotazy-odpovedi-prezident/#ot12>.

Skála, Milan a Skálová, Jana. 2002. *Ceny v účetnictví a daních*. Praha : ASPI Publishing, s. r. o., 2002. 80-86395-35-9.

Svejkovský, Jaroslav, Marek, Radan a kolektiv, a. 2015. *Správa cizího majetku v novém občanském zákoníku; Komentář § 1400 – 1474*. 1. vydání. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, 2015. str. 544. Komentář. 978-80-7400-548-0.

Utility and Accounting Principles. **Fremgen, James M. 1967.** 3, Sarasota FL : American Accounting Association, July 1967, The Accounting Review, Sv. 42, stránky 457-467.

Verein "Gemeinsam für Van der Bellen – Unabhängige Initiative für die Bundespräsidentwahlschaft". 2017. Rechnungshof Österreich. *Bericht über die unabhängige Prüfung der Listen gemäß § 24a Bundespräsidentwahlgesetz*. [Online] 13. červen 2017. [Citace: 22. prosinec 2017.] http://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/_jahre/2017/sonderaufgaben/Bundespraesidentenwahl/Listen_gem_BPraesWG_Bundespraesidentenwahl_2016_Gemeinsam_fuer_Van_der_Bellen.pdf.

Vláda České republiky. 2015. Sněmovní tisk 568/0, část č. 1/6 VI. n. z., kterým se mění některé volební zákony. *Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna*. [Online] 21. srpen 2015. [Citace: 23. říjen 2017.] <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=568&CT1=0#prilohy>.

Werner, Lukáš. 2013. Advokát neuspěl se žalobou na Zemanu. Nejste kandidát, vzkázal mu soud. *IDNES.cz*. [Online] Maфра, a. s., 12. únor 2013. [Citace: 28. září 2017.] https://zpravy.idnes.cz/zaloba-na-financovani-zemanovy-kampane-hulik-fn2-/domaci.aspx?c=A130212_104016_domaci_wlk.

Wikipedia. 2017. Michal Kováč. *Wikipedia*. [Online] 4. únor 2017. https://cs.wikipedia.org/wiki/Michal_Kováč.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, v účinném znění

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, v účinném znění

Smernice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků

Zákon č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky, v účinném i původním znění

Zákon č. 247/1995 Sb., o volbách do Parlamentu České republiky, v účinném znění

Zákon č. 62/2003 Sb., o volbách do Evropského parlamentu, v účinném znění

Zákon č. 130/2000 Sb., o volbách do zastupitelstev krajů, v účinném znění

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v účinném znění

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v účinném znění

Zákon č. 424/1991 Sb., o politických stranách, v účinném znění

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v účinném znění

Vyhláška Ministerstva financí 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, v účinném znění

Vyhláška Ministerstva financí 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

Rozhodnutí předsedy Senátu Parlamentu České republiky č. 322/2012 Sb., o vyhlášení volby prezidenta republiky

Zákon č. 46/1999 Z. z., o spôsobe voľby prezidenta Slovenskej republiky, o ľudovom hlasovaní o jeho odvolaní a o doplnení niektorých ďalších zákonov, v účinném znění

Zákon č. 181/2014 Z. z., o volebnej kampani a o zmene a doplnení zákona č. 85/2005 Z. z., o politických stranách a politických hnutiach, v účinném znění

Zákon č. 57/1971 BGBl., o volbě spolkového prezidenta (v originálním znění: „Bundespräsidentwahlgesetz“), v účinném znění

Zákona č. 56/2012 BGBl., o financování politických stran (v originálním znění pak: „Bundesgesetz über die Finanzierung politischer Parteien“ nebo také zkráceně „Parteiengesetz“)