

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 11.7.2012

Daň z příjmů

372/06.06.12 Změna účetního období – kalendářní a hospodářský rok a navazující problematika

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod a vymezení problémů

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na postupy při změně ve vymezení účetního období upravené v § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZÚ) po novele tohoto právního předpisu (zákon č.355/2011 Sb.) účinné k 1. lednu 2012. Změna účetního období představuje v případě právnických osob i změnu zdaňovacího období v návaznosti na § 17a zákona o daních z příjmů a má tak praktické dopady i v daňové oblasti.

2. Právní úprava vymezení účetního období

Ustanovení § 3 odst. 2 zákona ZÚ definuje účetní období jako 12 po sobě jdoucích měsíců. Takto stanovené účetní období se může shodovat s kalendářním rokem a označuje se jako kalendářní rok nebo se s kalendářním rokem shodovat nemusí, pak hovoříme o tzv. hospodářském roku. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců.

Účetní období označované jako hospodářský rok nelze stanovit zcela libovolně. Může začínat pouze prvním dnem jiného kalendářního měsíce, než je leden. Toto období potom končí v následujícím roce vždy posledním dnem měsíce předcházejícího měsíci, v němž hospodářský rok začíná.

Citace zákona po novele:

(4) Účetní období může být delší než 12 měsíců též

a)

b) a) při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku,

c) b) při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku,

d) c) stanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců před počátkem běžného účetního období,

e) d) stanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období,

f) e) *případne-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky, u účetní jednotky rozdělované odštěpením nebo u přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku.*

„(5) Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, mohou uplatnit hospodářský rok. Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve, jinak účetní období zůstává nezměněno. Takovouto změnu účetního období může účetní jednotka v běžném účetním období provést pouze jednou. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok.“

(6) *Uplatnit hospodářský rok za podmínek uvedených v odstavci 5 lze též*

g) a) *účetní jednotkou do 30 dnů ode dne vzniku účetní jednotky, nebo*
h) b) *nástupnickou účetní jednotkou, účetní jednotkou rozdělovanou odštěpením nebo přejímajícím společníkem v případě převodu jmění na společníka do 30 dnů ode dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku.*

Důvodová zpráva

K čl. VII bodům 1 až 3

Navrhují se úpravy v § 3 týkající se účetního období, které souvisejí nejen s dále uvedenými změnami při přeměně společnosti, ale zohledňují i připomínky odborné veřejnosti k možnostem uplatnit u účetních jednotek hospodářský rok.

K čl. VII bodu 4

Navrhuje se doplnění § 3 o odstavec 6, který umožňuje používat hospodářský rok také novým účetním jednotkám, respektive účetním jednotkám při přeměně společnosti.

3. Rozbor problémů

3.1. Vymezení okamžiku změny účetního období

Rozhodnutí o změně účetního období je plně v kompetenci účetní jednotky, která není organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem a není vázáno na rozhodnutí nebo souhlas místně příslušného správce daně.

S účinností od 1. ledna 2012 jsou tyto účetní jednotky v návaznosti na novelizaci právní úpravy povinny podle § 3 odst. 5 ZÚ **oznámit záměr změny účetního období** místně příslušnému správci daně nejméně 3 měsíce před plánovanou

změnou účetního období **nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve**, jinak účetní období zůstává nezměněno s tím, že při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok postupují účetní jednotky obdobně. Takovouto změnu účetního období může účetní jednotka v běžném účetním období provést pouze jednou. Změnu účetního období není třeba v oznámení nijak zdůvodňovat.

První otázkou, kterou je v této souvislosti třeba vyjasnit, je vymezení okamžiku označovaného v ZÚ jako „plánovaná změna účetního období“. Podle některých výkladů je okamžikem plánované změny v případě přechodu z kalendářního na hospodářský rok poslední den posledního kalendářního roku před rokem, v němž začíná první hospodářský rok. Podle názoru předkladatelů tento výklad není správný. Změnou účetního období, resp. okamžikem změny účetního období, je první den nového – změněného účetního období, tedy v případě přechodu z kalendářního na hospodářský rok první den hospodářského roku. Tomuto závěru odpovídá nejen jazyková a logická metoda výkladu, ale v daném případě i metoda historická, neboť jinak by novelou doplněná podmínka, že změnu je třeba oznámit 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období znamenala, že oba termíny představují stejný okamžik (poslední den kalendářního roku před změnou).

Dílčí závěr:

Za okamžik (plánované) změny účetního období se pro účely § 3 odst. 5 ZÚ v případě přechodu z kalendářního na hospodářský rok považuje první den hospodářského roku, který bude nově účetním obdobím a v případě přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok první den kalendářního roku, který bude nově účetním obdobím.

3.2. Termín pro oznámení změny správci daně

Schválená a účinná novela ZÚ od roku 2012 nově upravuje termín pro oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně, tak že toto oznámení je třeba realizovat buď nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období **nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve**. Pro správný výklad právních předpisů je rovněž důležité znát účel, kterého má být změnou příslušného ustanovení dosaženo. Výše citovaná důvodová zpráva k zákonu č. 355/2011 Sb. k danému bodu ovšem účel změny nijak neosvětluje.

Vzhledem k absenci informací o účelu schválené úpravy je obtížné navrhnout případnou změnu formulace, a proto se dále zaměříme na nalezení správného výkladu, případně možných výkladů, daného ustanovení.

Aktuální znění § 3 odst. 5 ZÚ ukládá účetním jednotkám oznámit záměr změny účetního období buď nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve.

Okamžik změny účetního období je již řešen v předchozím dílčím závěru. Problémem, který významným způsobem komplikuje nalezení správného výkladu, resp. umožňuje více výkladů, je skutečnost, že v ZÚ není definováno, co znamená pojem „běžné účetní období“. Vzhledem k tomu, že běžné účetní období je rozhodně účetním obdobím, lze při absenci definice tohoto pojmu vyjít pouze z definice pojmu „účetní období“, jehož zákonné vymezení je popsáno výše. V případě změny účetního období je účetním obdobím rovněž období delší nebo kratší než 12 kalendářních měsíců. Tomuto výkladu odpovídá i používání pojmu „běžné účetní období“ ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (PVZÚ) včetně uspořádání a označování položek rozvahy. Z uvedeného vyplývá, že posledním dnem (běžného) účetního období je poslední den před změnou účetního období, tedy den před prvním dnem nově používaného hospodářského nebo kalendářního roku.

Znění § 3 odst. 5 je tedy nutno vykládat tak, že z pohledu dodržení časového odstupu, resp. lhůty pro oznámení záměru, se posuzuje doba mezi okamžikem oznámení záměru správcem daně a jedním z uvedených termínů (termín vlastní změny účetního období a termín konce běžného účetního období). Vzhledem k současné formulaci zákona tak vzniká poměrně nelogická situace, kdy budeme testovat termín tři měsíce před prvním dnem nového účetního období a termín poslední den před prvním dnem nového účetního období. Zákon ukládá testovat vždy ten z termínů, který nastane v časové posloupnosti dříve – formulace „a to podle toho, který z termínů nastává dříve. Je zřejmé, že v praxi bude vždy dříve nastávat termín 3 měsíce před změnou

– viz příklad:

Příklad

Účetní jednotky A a B s účetním obdobím kalendářní rok se rozhodly v roce 2012 změnit účetní období kalendářní rok na hospodářský rok. Účetní jednotka A se ke změně rozhodla v prosinci 2012 a chce mít hospodářský rok vymezený od 1. 3. do 28. 2. následujícího roku.

Účetní jednotka B o změně rozhodla rovněž v prosinci 2012 a chce mít hospodářský rok vymezený od 1. 9. do 31. 8. následujícího roku.

Pokud obě účetní jednotky v okamžiku rozhodnutí, tj. v prosinci 2012, oznámí správci daně změnu účetního období, tak účetní jednotka A bude moci přejít na hospodářský rok až od 1. 3. 2014, tj. za více než 14 měsíců, neboť nestihne oznámit změnu 3 měsíce před plánovanou změnou, tj. před 1.3. 2013. Účetní jednotka B bude moci přejít na hospodářský rok k 1. 9. 2013, tj. za 8 měsíců od rozhodnutí o změně (stačilo by jí změnu oznámit do konce května 2013).

Výklad, se kterým se předkladatelé rovněž setkali, totiž že změnu účetního období je třeba oznámit buď 3 měsíce před plánovanou změnou nebo 3 měsíce před koncem posledního kalendářního či hospodářského roku před změnou, a to podle toho, který

z termínů nastává dříve je za současného znění zákona neobhajitelný. Pro jeho aplikaci by musely být splněny 2 podmínky:

- 1) ZÚ by musel definovat „běžné účetní období“ jako kalendářní nebo hospodářský rok
- 2) Ustanovení § 3 odst. 5 by v dané věci muselo znít např. takto:

„...Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo **nejméně 3 měsíce** před koncem **posledního** běžného účetního období před plánovanou změnou, a to podle toho, který z termínů nastává dříve, jinak účetní období zůstává nezměněno....“

Dílčí závěr:

Z pohledu § 3 odst. 5 je pro dodržení požadované lhůty pro oznámení záměru změny účetního období třeba oznámit tuto změnu správci daně alespoň tři měsíce před prvním dnem nově používaného hospodářského roku, neboť tento termín vždy předchází poslední den běžného účetního období.

V případě přechodu z hospodářského na kalendářní rok je třeba oznámit změnu správci daně alespoň tři měsíce před prvním dnem nově používaného kalendářního roku, neboť tento termín vždy předchází poslední den běžného účetního období.

V případě záměru zákonodárce stanovit termíny pro oznámení jinak, je třeba upravit znění zákona. u

3.3. Změna účetního období hospodářský rok na jiný hospodářský rok

V praxi se vyskytují případy, kdy účetní jednotky účtující v rámci účetního období hospodářský rok přecházejí na účetní období hospodářský rok, který začíná prvním dnem jiného kalendářního měsíce než hospodářský rok původní. Důvodem změny bývá zejména změna majoritního vlastníka, který již „nový“ hospodářský rok používá.

Z ustanovení § 3 odst. 2 ZÚ vyplývá, že v případě dvanáctiměsíčního účetního období může podle prvního a posledního dne období existovat celkem dvanáct účetních období. Z nich jedno je kalendářní rok (1. 1. až 31. 12.) a zbylých jedenáct jsou hospodářské roky. ZÚ přitom umožňuje za stanovených podmínek účetní období měnit.

Ustanovení § 3 odst. 5 v případě změny ve vymezení hospodářského roku neukládá účetním jednotkám tuto změnu vůbec oznamovat a neukládá tudíž pro toto oznámení ani žádné termíny. Obdobný problém byl v minulosti řešen v souvislosti s termínem pro podávání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob rovněž až novelou příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů (viz KV 631/24.11.04 Ing. Otakar Machala, *Změna účetního období hospodářský rok na jiný hospodářský rok a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob – ze dne 14. 12. 2004*). V praxi lze

vzhledem k daňovým souvislostem změny ve vymezení hospodářského roku (termín pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob atd.) doporučit, aby do doby novelizace ZÚ byla změna správci daně oznámena tak, aby nedocházelo k vzájemným nejasnostem

Dílčí závěr:

V případě změny ve vymezení hospodářského roku (přechodu z jednoho hospodářského roku na jiný) zákon oznámení záměru změny správci daně nevyžaduje a změnu lze provést i bez tohoto oznámení. Vzhledem k daňovým dopadům takové změny lze přesto do doby případné novelizace ZÚ provedení oznámení správci daně doporučit.

3.4. Uplatnění hospodářského roku při vzniku účetní jednotky

Ustanovení § 3 odst. 6 ZÚ umožňuje uplatnit účetní období hospodářský rok rovněž nově vzniklým účetním jednotkám a ve vymezených případech účetním jednotkám po přeměně, a to za podmínek uvedených v odstavci 5 § 3 a ve lhůtě do 30 dnů ode dne vzniku účetní jednotky, resp. ode dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku.

Ze znění i posloupného řazení uvedených ustanovení lze dle názoru předkladatelů dovodit, že ustanovení odst. 6 je ve vztahu k odst. 5 ustanovením speciálním, kdy rozšiřuje možnost uplatnit hospodářský rok i na případy v odst. 5 neuvedené, avšak za předpokladu dodržení ostatních podmínek stanovených v odst. 5 § 3 ZÚ.

Pro uplatnění hospodářského roku např. v případě vzniku účetní jednotky je tedy nutné, aby se nejednalo o organizační složkou státu, územní samosprávný celek nebo účetní jednotku vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem a aby byl záměr uplatnit účetní období hospodářský rok oznámen správci daně. Je zde však stanovena speciální lhůta pro uplatnění 30 dnů ode dne vzniku účetní jednotky (např. ode dne zápisu obchodní společnosti do obchodního rejstříku) a není tedy nutno dodržet lhůty obecně stanovené pro přechod z kalendářního na hospodářský rok v odst. 5.

Pokud by i v těchto případech měly platit lhůty uvedené v odstavci 5 ztrácí daná úprava svůj smysl a je také v rozporu z důvodovou zprávou, která mimo jiné zmiňuje, že v nové právní úpravě měly být zohledněny připomínky odborné veřejnosti (*viz. Ing. Miroslav Mrázek, Mgr. Jiří Teichmann, Problematika přechodu účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok, KV ze dne 28.2.2001 až 29.10.2001 Bulletin KDP ČR 10/2001 str. 21-28*).

S použitím níže uvedených závěrů lze řešit pro různé varianty účetního období při vzniku účetní jednotky, jak vyplývá z následujícího příkladu.

Příklad

Účetní jednotky X a Y vznikly 1. června 2012. Účetní jednotka X hodlá používat účetní období hospodářský rok vymezený daty 1. 5. až 30. 4. a účetní jednotka Y hodlá používat účetní období hospodářský rok vymezený daty 1.10. až 30. 9.

V praxi by mohla účetní jednotka X postupovat tak, že do 30 dnů od vzniku (§ 3 odst. 6 písm. a) ZÚ), nebo nejpozději do 31. 1. 2013 (§ 3 odst. 5 ZÚ), oznámí záměr změny účetního období správci daně, a to bez ohledu na skutečnost, zda přechodné účetní období bude trvat ode dne vzniku v červnu 2012 do 30.4. 2013 nebo jen od 1.1.2013 do 30.4.2013, a od 1. 5. 2013 zahájí nový hospodářský rok.

Účetní jednotka Y může uplatnit hospodářský rok, jestliže oznámí tuto skutečnost nejpozději 1. července 2012. Následně se může rozhodnout, zda jako přechodné období zvolí období od 1. 6. do 30. 9. 2012 a od 1. 10. 2012 uplatní první hospodářský rok nebo zda jako přechodné období zvolí období od 1. 6. 2012 do 30. 9. 2013 a první hospodářský rok uplatní od 1. 9. 2013.

Pokud vznikne účetní jednotka Z 1.června 2012 a rozhodne se použít hospodářský rok od 1.6.2012 může jej uplatnit pokud se tak rozhodne nejpozději do 1.července 2012. Žádné přechodné období v tomto případě nevzniká a již ode dne vzniku účetní jednotky bude použit HR.

Dílčí závěr:

Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, mohou uplatnit hospodářský rok již od okamžiku svého vzniku, pokud se tak rozhodnou do 30 dnů ode dne vzniku. a nástupnické účetní jednotky, účetní jednotky rozdělované odštěpením a přejímající společník v případě převodu jmění na společníka, pokud se tak rozhodnou do 30 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. V rámci vzájemné spolupráce lze doporučit tento záměr místně příslušnému správci daně bezodkladně oznámit.

3.5. Přechod ze staré na novou právní úpravu platnou od 1.1.2012

Čl. VIII zákona č. 355/2011 Sb., nedefinuje přechodné ustanovení ke změnám § 3 ZÚ ve věci provádění změn účetního období. Proto je dle našeho názoru nutno vztahovat novelizovanou úpravu § 3 odst. 5 ZÚ, až na případy změn účetních období z kalendářního roku na hospodářský rok od 1. 5. 2012. V případě přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok je tato nová právní úprava využitelná, jen v případech, kdy to lze spravedlivě žádat – tj. poprvé v případech, kdy původní hospodářský rok končí 30.4.2012 („podmínky určené novelou jsou již splnitelné“).

Opačný výklad vycházející například z toho, že bylo nutné splnit oznamovací povinnost do konce roku 2011 i v případech přechodů na HR v roce 2012 by představovala nepřijatelnou retroaktivitu, kdy by se mělo postupovat dle novely ještě před tím než nebyla účinnosti (viz. 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 (č.438/2005 Sb. NSS), 1 Afs 147/2004-50 ze dne 27.4.2006, 7 Afs 151/2006-67 ze dne 21.12.2006 (Sbírka rozhodnutí NSS 4/2008 (č.1524/2008 Sb. NSS), str. 326), 9 Afs 122/2007-88 ze dne 16.6.2008, 5 Afs 63/2011-109 ze dne 2.2.2012 (obdobně 5 Afs

64/2011-124 ze dne 17.2.2012, 5 Afs 66/2011-109 ze dne 24.2.2012), Pl. ÚS 9/08 ze dne 12.7.2011 (Částka 85 z roku 2011 ze dne 19.8.2011- č.236/2011 Sb.)

Příklad

Společnost A přechází z hospodářského roku končícího 30.11.2012 na kalendářní rok od 1.1.2013 – použije novou právní úpravu.

Společnost B přechází z hospodářského roku končícího k 31.1.2012 na kalendářní rok od 1.1.2013 - použije se právní úprava platná do konce roku 2011.

Společnost C přechází z hospodářského roku končícího k 30.4.2012 na kalendářní rok od 1.1.2013 - použije se nová právní úprava.

Společnost D přechází z kalendářního roku končícího k 31.12.2011 na hospodářský rok od 1.4.2012 - použije se stará právní úprava.

Dílčí závěr:

Změny § 3 odst. 5 ZÚ jsou účinné od 1.1.2012; nová úprava oznamovacích povinností při změně účetního období se tak nemůže použít v r. 2011. S ohledem na tento způsob novelizace § 3 odst. 5 ZÚ se nová právní úprava použije:

- a) při změně účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok od 1. 5. 2012
- b) při změně účetního období z hospodářského roku na kalendářní rok poprvé pro případy, kdy původní hospodářský rok končí 30.4.2012.

4. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:

K dílčímu závěru k bodu 3.1. Vymezení okamžiku změny účetního období:
Souhlas GFŘ s dílčím závěrem předkladatele.

K dílčímu závěru k bodu 3.2. Termín pro oznámení změny správci daně
Souhlas GFŘ s dílčím závěrem předkladatele.

GFŘ uvádí, že pokud se účetní jednotka rozhodne změnit účetní období, a tento záměr oznámí správci daně ve lhůtě nejméně tři měsíce před plánovanou změnou, splní podmínku pro uplatnění změny účetního období, a to i bez ohledu na skutečnost, že tento záměr neoznámí správci daně ještě ve lhůtě do konce účetního období, a to se všemi dopady jak pro sestavení účetní závěrky, tak pro podání daňového přiznání.

Doporučení GFŘ:

GFŘ doporučuje, aby v zájmu odstranění nadbytečné administrativy a komunikace se správcem daně (např. výzva k podání daňového přiznání) účetní jednotka, pokud se rozhodne ke změně účetního období, sdělila tuto skutečnost správci daně před původním termínem pro podání daňového přiznání, pokud již nebyl správci daně oznámen záměr změny účetního období, ačkoliv to zákon o účetnictví nevyžaduje.

K dílčímu závěru k bodu 3.3. Změna účetního období hospodářský rok na jiný hospodářský rok:

Souhlas GFŘ s dílčím závěrem předkladatele.

K dílčímu závěru k bodu 3.4. Uplatnění hospodářského roku při vzniku účetní jednotky:

Souhlas GFŘ s dílčím závěrem předkladatele.

Je však zapotřebí upřesnit, že v § 3 odst. 6 písm. a) zákona o účetnictví se podmínkami stanovenými v § 3 odst. 5, na něž je odkazováno, rozumí podmínka typu účetní jednotky, tzn. jiná účetní jednotka než organizační složka státu, územní samosprávný celek nebo účetní jednotka vzniklá nebo zřízená zvláštním zákonem; dále podmínka neplatnosti úkonu, pokud není dodržena lhůta 30 dnů uvedená v § 3 odst. 6 písm. a) zákona o účetnictví, pak zůstává účetní období nezměněno a také platí podmínka, že takovouto změnu lze provést v běžném účetním období pouze jednou.

Dále k navrženému příkladu je vhodné podotknout že ono první účetní období v tomto případě nebude klasifikováno jako přechodové účetní období (nejde o změnu účetního období, ale o „prvouplatnění“ hospodářského roku). V této souvislosti není bez významu také to, že v případech, kdy by účetní jednotka podmínky pro uplatnění hospodářského roku dle § 3 odst. 6 zákona o účetnictví nespĺnila, má později nadále možnost standardním způsobem změnit účetní období za podmínek uvedených v § 3 odst. 5 zákona o účetnictví (viz výše).

K dílčímu závěru k bodu 3.5. Přechod ze staré na novou právní úpravu:

Souhlas GFŘ s dílčím závěrem předkladatele.

Nad rámec výše uvedeného je zapotřebí zmínit nové ustanovení § 3 odst. 4 zákona o účetnictví, které v písm. c) až e) nově umožňuje účetním jednotkám v uplatnit účetní období delší než 12 měsíců v dalších situacích.

Nová písm. c) a d) se uplatní např. u likvidace, kdy si účetní jednotka může zvolit toto delší účetní období, případně toto delší účetní období rozdělit na jedno období trvající 12 měsíců a druhé období trvající tři měsíce nejdéle, neboť např. písm. d) citovaného ustanovení uvádí, že „*stanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období*“ může být účetní období delší než 12 měsíců.

Lze uvést konkrétní příklad, kdy účetní jednotka vstoupí do likvidace 1.2. 2013 a jejím účetním obdobím je kalendářní rok, může před vstupem do likvidace uplatnit „delší“ účetní období od 1.1.2012 do 31.1.2013.

Tato „delší“ maximálně 15ti měsíční účetní období podle písm. c) a d) citovaného ustanovení zákona o účetnictví mohou být nově uplatněna např. při vstupu do likvidace, ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, ke dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, bez ohledu na způsob jeho řešení, apod.

Nové písm. e) se použije pro přeměny (*případně-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky, u účetní jednotky rozdělované odštěpením nebo u přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka do období tří měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského rok a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku*), kdy se účetní jednotka může opět rozhodnout, že uplatní po rozhodném dni přeměny buď „kratší“účetní období od rozhodného dne přeměny do konce kalendářního nebo hospodářského roku, v němž dojde k zápisu přeměny v obchodním rejstříku (tak, jak tomu bylo v podmínkách do roku 2011) a nebo využije možnosti prodloužení tohoto účetního období po rozhodném dni na maximálně 15 měsíců (k dalšímu kalendářnímu nebo hospodářskému roku lze připojit předchozí období maximálně tři měsíců).