

ZVEŘEJŇOVÁNÍ OBCHODNÍCH KORPORACÍ

1. vydání



Wolters Kluwer

Zveřejňování obchodních korporací

Jiří Strouhal a kol.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ OBCHODNÍCH KORPORACÍ



Wolters Kluwer

Vzor citace: STROUHAL, J. a kol. *Zveřejňování obchodních korporací*, Wolters Kluwer ČR, a. s., Praha: 2016, s. 224

KATALOGIZACE V KNIZE – NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Strouhal, Jiří

Zveřejňování obchodních korporací / Jiří Strouhal a kol. – 1. vydání. – Praha : Wolters Kluwer, 2016. – 224 stran. – (Účetnictví)
ISBN 978-80-7552-157-6 (brožováno)

657 * 657.375 * 657.41/.45 * 347.72 * (437.3)

- účetnictví – Česko
- účetní výkazy
- finanční analýza – metody
- obchodní společnosti – Česko
- kolektivní monografie

657 – Účetnictví [4]

Publikace je závěrečným výstupem projektu IGA VŠE F3/2/2014.

Na zpracování této publikace se podíleli:

- | | |
|---------------------------------|---|
| prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D. | – předmluva, kapitoly 1 a 2, vedoucí autorského kolektivu |
| Ing. Petra Štamfestová, Ph.D. | – kapitola 3 |
| Ing. Kristýna Havlová | – kapitola 4 |
| Ing. Aleš Kubíček, Ph.D. | – kapitola 5 |

Právní stav publikace k 1. 1. 2016.

© **Jiří Strouhal a kol., 2016**

ISBN: 978-80-7552-157-6 (brož.)

ISBN: 978-80-7552-158-3 (e-pub)

ISBN: 978-80-7552-159-0 (pdf)

ISBN: 978-80-7552-160-6 (mobi)

Obsah

Seznam zkratek některých použitých právních předpisů	9
Seznam ostatních zkratek	10
Předmluva	12

1 ÚVOD13

1.1 Účetní jednotky a jejich klasifikace	13
1.2 Základní legislativní požadavky	15
1.3 Účetní závěrka, výroční zpráva a zveřejňování	18
1.3.1 Struktura a obsah účetní závěrky	18
1.3.2 Ověření účetní závěrky auditorem	20
1.3.3 Výroční zpráva	22
1.3.4 Zveřejňování nefinančních informací	23
1.3.5 Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU či třetí země	24
1.3.6 Vlastní zveřejnění	25
1.4 Oceňování bilančních položek	25

2 PREZENTACE INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE29

2.1 Analýza rozvahových položek	29
2.1.1 Dlouhodobý majetek	33
2.1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	34
2.1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek	37
2.1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek	40
2.1.1.4 Dlouhodobé pohledávky	42
2.1.2 Oběžná aktiva	43
2.1.2.1 Zásoby	44
2.1.2.2 Krátkodobé pohledávky	47
2.1.2.3 Krátkodobý finanční majetek	49
2.1.2.4 Peněžní prostředky	50
2.1.2.5 Časové rozlišení aktiv	51
2.1.3 Vlastní kapitál	52
2.1.3.1 Základní kapitál	52
2.1.3.2 Kapitálové fondy	53

2.1.3.3	Fondy ze zisku	54
2.1.3.4	Výsledek hospodaření	54
2.1.4	Cizí zdroje	55
2.1.4.1	Rezervy	55
2.1.4.2	Dlouhodobé závazky	58
2.1.4.3	Krátkodobé závazky	59
2.1.4.4	Časové rozlišení pasiv	61
2.1.5	Sestavení rozvahy	61
2.2	Analýza výsledkových položek	66
2.2.1	Provozní výsledek hospodaření	68
2.2.1.1	Tržby	69
2.2.1.2	Výkonová spotřeba	69
2.2.1.3	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	69
2.2.1.4	Osobní náklady	70
2.2.1.5	Trvalé úpravy hodnot aktiv	71
2.2.1.6	Dočasné úpravy hodnot aktiv	74
2.2.1.7	Ostatní provozní výnosy	74
2.2.1.8	Ostatní provozní náklady	74
2.2.2	Finanční výsledek hospodaření	75
2.2.3	Daň z příjmů právnických osob	76
2.2.3.1	Splatná daň z příjmů	77
2.2.3.2	Odložená daň z příjmů	78
2.2.4	Struktura výsledku hospodaření	80
2.2.5	Účelové členění provozních nákladů	81
2.2.6	Sestavení výkazu zisku a ztráty v druhovém členění	82
2.3	Analýza přílohy	85
2.3.1	Informace zveřejňované všemi účetními jednotkami	85
2.3.2	Informace zveřejňované malými a mikro účetními jednotkami s povinností auditu	90
2.3.3	Informace zveřejňované středními a velkými účetními jednotkami	91
2.3.4	Informace zveřejňované velkými účetními jednotkami	91
2.4	Přehled o peněžních tocích	92
2.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu	98

3 FINANČNÍ ANALÝZA101

3.1	Metody finanční analýzy	102
3.1.1	Horizontální a vertikální analýza	103
3.1.2	Analýza bilančních pravidel	103
3.1.3	Analýza pracovního kapitálu	104
3.1.4	Analýza poměrových ukazatelů	106
3.1.4.1	Ukazatele rentability	106

3.1.4.2	Ukazatele aktivity	108
3.1.4.3	Ukazatele likvidity	111
3.1.4.4	Ukazatele zadluženosti	112
3.1.4.5	Ukazatele kapitálového trhu (tržní hodnoty)	113
3.2	Pyramidové soustavy ukazatelů	115
3.3	Náklady kapitálu	119
3.3.1	Náklady na vlastní kapitál (Re) dle modelu CAPM	120
3.3.2	Náklady na vlastní kapitál (Re) dle stavebnicového modelu	122
3.4	Ekonomická přidaná hodnota	124
3.5	Bonitní a bankrotní modely	126
3.5.1	Kralickův test	126
3.5.2	Tamariho model	127
3.5.3	Index bonity	128
3.5.4	Altmanův model	129
3.5.5	Tafflerův model	130
3.5.6	Index IN05	130
3.5.7	Hodnocení vitality dle Harryho Pollaka	131
3.6	Mezifiremní srovnávání	133
3.7	Omezení finanční analýzy	134
3.8	Případová studie	134
4	INTEGROVANÝ REPORTING	161
4.1	Vývoj integrovaného reportingu	162
4.2	Standardy pro integrované výkaznictví	165
4.3	Proces integrovaného reportování	166
4.4	Integrovaný reporting v praxi firmy SAP, SE	168
5	CORPORATE GOVERNANCE (SPRÁVA OBCHODNÍCH KORPORACÍ)	177
5.1	Úvod	177
5.2	Význam správy obchodních korporací	178
5.2.1	Problém vlastníků – manažer	179
5.2.2	Problém vlastníků – vlastníci	180
5.2.3	Modely správních orgánů	181
5.2.3.1	Jednoúrovňový (monistický) model	182
5.2.3.2	Dvouúrovňový (také duální a dualistický) model	183
5.2.4	Regulace správy obchodních korporací	184
5.3	Vývoj správy obchodních korporací ve střední a východní Evropě	185
5.3.1	Privatizace a správa obchodních korporací v zemích střední a východní Evropy	186
5.3.2	Správa obchodních korporací na úrovni Evropské unie	187

5.4	Správa obchodních korporací v České republice	190
5.4.1	Vývoj právního rámce pro správu obchodních korporací.	191
5.4.1.1	Stará úprava správních orgánů	191
5.4.1.2	Možnost volby modelu v nové úpravě	193
5.4.1.3	Nová úprava dvouúrovňového modelu	195
5.4.1.4	Péče hospodáře a pravidlo podnikatelského úsudku.	196
5.4.2	Český Kodex správy a řízení obchodních korporací	197
5.5	Neefektivní správa obchodní korporace na příkladu Sazka, a. s.	198

6 POUŽITÁ LITERATURA207

Příloha – Typový účtový rozvrh.	211
O autorech	220
Rejstřík.	221

Seznam zkratek

Seznam zkratek některých použitých právních předpisů

(Všechny citované právní předpisy jsou uváděny ve znění pozdějších předpisů, pokud není výslovně v textu uvedeno jinak.)

ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, platný od 1. 1. 2014
V500	vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZoA	zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
ZoR	zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
ZU	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Seznam ostatních zkratek

AÚ	analytický účet
CP	cenný papír
ČNB	Česká národní banka
D	Dal
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DIČ	daňové identifikační číslo
DM	dlouhodobý majetek
DNHM	dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
DZC	daňová zůstatková cena
FAP	faktura přijatá
FAV	faktura vydaná
GRI	Global Reporting Initiative
GW	goodwill
HMV	hmotné movité věci
IČO	identifikační číslo osoby
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIRC	International Integrated Reporting Council
IIRF	International Integrated Reporting Framework
<IR>	Integrated Reporting
MD	Má dát
NV	nedokončená výroba
ODP	odložená daňová pohledávka
ODZ	odložený daňový závazek
OP	opravná položka
OR	oceňovací rozdíl
PC	pořizovací cena
PPD	příjmový pokladní doklad
SP	sociální pojištění
UZ	účetní závěrka
ÚZC	účetní zůstatková cena
V	výnos
VBÚ	výpis z běžného účtu
VH	výsledek hospodaření
VK	vlastní kapitál
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚD	vnitřní účetní doklad
VÚÚ	výpis z úvěrového účtu

ZC	zůstatková cena
ZK	základní kapitál
ZP	zdravotní pojištění
ZVČ	zásoby vlastní činnosti
ZVL	zúčtovací a výplatní listina

Předmluva

Vážení přátelé,

dostává se vám do ruky kniha, která se věnuje problematice účtování a zveřejňování obchodních korporací v návaznosti na úpravy účetní legislativy od roku 2016. Kniha je přehledně rozčleněna do pěti částí.

První část se věnuje legislativní úpravě účetnictví a oceňování bilančních položek v souladu s českými účetními pravidly. Na tuto navazuje druhá část, která se již detailně věnuje jednotlivým bilančním a výsledkovým položkám. Výklad je zpestřen celou řadou praktických příkladů. Vzhledem k detailnější úpravě požadavků na přílohu k účetním výkazům je této věnována významná pozornost. Nechybí zároveň praktický výklad cash flow a přehledu o změnách ve vlastním kapitálu. Kapitola jako taková je protkána celou řadou praktických příkladů, a dále i řadou ilustrací zveřejnění vybraných položek v příloze k účetní závěrce.

Třetí kapitola se zabývá analýzou účetních závěrek. Nejprve vymezuje jednotlivé metody finanční analýzy a dále se v hlubším detailu věnuje problematice poměrových ukazatelů. Tyto následně využívá v pyramidové soustavě a evaluaci za pomoci bankrotních a bonitních modelů. Nechybí ani znázornění, jak stanovit náklady vlastního kapitálu účetní jednotky. Celá matérie je shrnuta komplexním příkladem včetně interpretace výsledků.

Čtvrtá kapitola je věnována atraktivními tématu integrovaného reportingu. Nejprve je popsán historický vývoj této poměrně nové problematiky a následně je uvedena praktická aplikace integrovaného reportingu na příkladu firmy SAP, SE.

Závěrečná část textu se věnuje problematice správy obchodních korporací (tzv. corporate governance). Je zde determinován historický vývoj problematiky v globálním měřítku s užším zaměřením na aktuální trendy v Evropě a jejich dopady na českou úpravu. Selhání správy obchodních korporací je ilustrováno na případu Sazka, a. s.

Věříme, že se vám tato kniha stane vítaným a především užitečným společníkem ve vaší každodenní účetní praxi.

V Praze dne 15. 2. 2016

Jiří Strouhal
za autorský kolektiv

Vzdělanost má trpké kořínky, ale sladké plody.

Aristoteles ze Stageiry

V úvodní pasáži se budeme zabírat legislativní úpravou účetnictví v České republice. Nejprve vymezíme typy účetních jednotek, dále se zaměříme na obsah účetní závěrky pro jednotlivé typy a v neposlední řadě se zaměříme na oceňování bilančních položek.

1.1 Účetní jednotky a jejich klasifikace

V souladu se ZU jako účetní jednotky vnímáme:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou ve všech ostatních bodech,
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo

- ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Rok 2016 přinesl novinku v podobě klasifikace účetních jednotek na (i) mikro účetní jednotky, (ii) malé účetní jednotky, (iii) střední účetní jednotky, a (iv) velké účetní jednotky. Pojďme se na jejich klasifikaci podívat detailněji. Vzhledem k požadavkům na kategorie, jsou tyto definovány následovně:

- **Aktiva celkem** – úhrn aktiv zjištěný z rozvahy. Tato definice je v historickém kontextu velmi nešťastná, neboť dříve byla pro audit vyžadována aktiva brutto. Nyní se logicky jedná o aktiva v netto výši, tedy o skutečnou bilanční sumu.
- **Čistý obrat** – výše výnosů snížená o prodejní slevy dělená počtem započatých měsíců, po něž trvalo účetní období, následně vynásobená číslem dvanáct.
- **Průměrný přepočtený počet zaměstnanců** – průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky ČSÚ.

Aby byla účetní jednotka klasifikována v dané kategorii, nesmí k rozvahovému dni překračovat dvě a více z níže uvedených limitních hodnot:

	Aktiva celkem (netto)	Čistý obrat	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců
mikro	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
malá	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
střední	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250
velká	všechny ostatní účetní jednotky a dále subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky		

ZU v § 1e hovoří o možnosti reklasifikace v rámci těchto skupin. Má se za to, že v prvním účetním období po svém vzniku či zahájení činnosti postupuje podle takové kategorie, do níž dle svého nejlepšího vědomí a svědomí bude patřit k rozvahovému dni prvního účetního období.

Pakliže ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích účetní jednotka překročí či přestane překračovat dvě limitní hodnoty své kategorie, potom od počátku následujícího období bude reklasifikována do nové kategorie, do níž v souladu s výše uvedenými hodnotami nově náleží.

Zbývá nám tak jen vymezit, kdo je oním **subjektem veřejného zájmu**. Jedná se o takovou účetní jednotku se sídlem na území České republiky, která je buď:

- uvedena v § 19a odst. 1 ZU (tedy subjekt vykazující dle IFRS),
- bankou, spořitelním či úvěrním družstvem,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou,
- penzijní společností, nebo
- zdravotní pojišťovnou.

Filosofie vzniká z toho, že se lidé diví.

Aristoteles

1.2 Základní legislativní požadavky

Účetní jednotky v souladu se ZU účtují o stavech a pohybu majetku, dluhů, vlastním kapitálu, nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření, a to o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisejí. Účetním **obdobím** rozumíme dvanáct po sobě jdoucích měsíců a může se jednat o kalendářní rok či tzv. hospodářský rok (tento začíná prvním dnem jiného měsíce než ledna).

Účetní závěrka by měla podávat tzv. **věrný a poctivý obraz** předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit relevantní ekonomická rozhodnutí. V souladu s § 7 odst. 2 se má za to, že zobrazení je věrné právě tehdy, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnosti zobrazené v souladu s účetními metodami, které je účetní jednotce uloženo prostřednictvím ZU. Zobrazení je poctivé tehdy, pokud jsou při něm použity účetní metody takovým způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Účetní jednotka by měla vycházet při použití účetních metod z tzv. **going concern** – tzn. předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a nenastává u ní skutečnost, která by ji omezovala či bránila pokračování její činnosti v dohledné budoucnosti.

V souladu s § 8 ZU musí účetní jednotky vést účetnictví, které je správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Správnost je dána tím, že účetní jednotka vede účetnictví tak, že způsob účtování neodporuje ZU či jiným předpisům a zároveň ani neobchází jejich účel.

Úplnost je dána zaúčtováním veškerých účetních případů, které v rámci daného účetního období proběhly, a za něž účetní jednotka sestavuje účetní závěrku.

Průkaznost účetní jednotka realizuje prostřednictvím inventarizace.

V souladu s § 19 ZU pak musí být informace uvedené v účetní závěrce:

■ **spolehlivé:**

- informace je spolehlivá, pokud poskytuje věrné a poctivé zobrazení, a dále je úplná a včasná,
- informace se má za včasnou tehdy, je-li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání (platí cost x benefit kritérium – tedy náklady na získání informace nesmí převyšovat užitky ze získané informace);

■ srovnatelné:

- informace je srovnatelná právě tehdy, pokud užívá identických metod napříč účetními obdobími;

■ srozumitelné:

- informace je srozumitelná právě tehdy, pokud umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních záznamů a obsah účetních případů;

■ významné:

- informace je významná tehdy, je-li možné o ní předvídat, že by její neuvedení či chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele účetní závěrky.

Účetní doklady v souladu s § 11 ZU musí obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, je-li odlišný od data vyhotovení dokladu,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu.

Daňové doklady musí v souladu s § 29 ZDPH obsahovat:

- označení osoby, která uskutečňuje plnění,
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
 - netřeba, není-li DIČ přiděleno,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pakliže před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, liší-li se ode dne vystavení daňového dokladu,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně,
 - netřeba, vznikla-li povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění ke dni přijetí úplaty,
- základ daně,
- sazbu daně,
 - netřeba, jedná-li se o plnění osvobozené od daně, nebo je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno,
- výši daně (v Kč),
 - netřeba, jedná-li se o plnění osvobozené od daně, nebo je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

Účetní jednotka otevírá účetní knihy:

- ke dni vzniku povinnosti vést účetnictví,
- k prvnímu dni účetního období,
- ke dni vstupu do likvidace,
- ke dni následujícímu po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebo ke dni následujícímu po dni zpracování zprávy o naložení s majetkem podle zvláštních právních předpisů,
- ke dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- ke dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,
- ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení, nebo
- ke dni, který pro sestavení zahajovací rozvahy stanoví zvláštní právní předpis.

Účetní jednotka uzavírá účetní knihy:

- ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- k poslednímu dni účetního období,
- ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn obchodních korporací,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení, nebo
- ke dni, ke kterému stanoví povinnost uzavřít účetní knihy nebo sestavit účetní závěrku zvláštní právní předpis.

V souladu s § 31 ZU platí následující pravidla pro úschovu účetních záznamů:

- účetní závěrka a výroční zpráva po dobu 10 let počínaje koncem účetního období, jehož se týkají,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínaje koncem účetního období, jehož se týkají,
- účetní záznamy, jimiž účetní jednotky dokládají vedení účetnictví, po dobu 5 let počínaje koncem účetního období, jehož se týkají.

Na závěr této pasáže se pojďme podívat na **sankce**, které účetním jednotkám hrozí. V případě, kdy účetní jednotka

- nevede účetnictví,
 - nesestaví účetní závěrku,
 - nevyhotoví výroční zprávu, nebo
 - nepoužije (ačkoli má) pro účtování a sestavení účetní závěrky standardy IFRS,
- potom je jí uložena ve správním řízení pokuta **až do výše 6 % bilanční sumy**.

V případě, kdy účetní jednotka:

- vede účetnictví v rozporu se ZU,
 - sestaví účetní závěrku, která neobsahuje všechny povinné součásti,
 - nemá účetní závěrku ověřenou v rozporu s § 20 ZU auditorem,
 - nemá výroční zprávu ověřenou v rozporu s § 21 ZU auditorem,
 - nezveřejní účetní závěrku či výroční zprávu,
 - nezveřejní zprávu o platbách,
 - neuschová v souladu s § 31 ZU účetní záznamy,
- potom je jí uložena ve správním řízení pokuta **až do výše 3 % bilanční sumy**.

Nemůžeme moudrost stále jen sbírat, musíme ji také uplatňovat.

Marcus Tullius Cicero

1.3 Účetní závěrka, výroční zpráva a zveřejňování

1.3.1 Struktura a obsah účetní závěrky

V souladu s § 18 ZU účetní závěrkou rozumíme nedílný celek tvořený:

- rozvahou,
- výkazem zisku a ztráty,
- přílohou vysvětlující a doplňující vybrané informace,
- přehledem o peněžních tocích, a
- přehledem o změnách vlastního kapitálu.

Malé a mikro účetní jednotky přitom nemají povinnost sestavovat poslední dva zmiňované výkazy. **Vybrané účetní jednotky** tyto dva sestavují pouze tehdy, pokud podléhají statutárnímu auditu. Překvapivou výjimkou je skutečnost, že přehled o peněžních tocích nemusí sestavovat subjekty veřejného zájmu v pozici bank, spořitelních či úvěrních družstev, pojišťoven, zajišťoven a penzijních společností.

Účetní závěrka jako taková musí **obsahovat**:

- obchodní firmu nebo název a sídlo,
- identifikační číslo osoby,
- právní formu účetní jednotky, případně informaci o tom, že je tato účetní jednotka v likvidaci,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, eventuálně účel, pro nějž byla zřízena,
- rozvahový den či jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam.

Účetní závěrka se sestavuje jako:

- řádná,
- mimořádná, nebo
- mezitímní.

Řádnou účetní závěrkou rozumíme závěrku sestavenou k rozvahovému dni, což je poslední den účetního období.

Mimořádná účetní závěrka se sestavuje:

- ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn obchodních korporací,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení, nebo
- ke dni, který pro uzavírání účetních knih a sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis.

Mezitímní účetní závěrku (§ 19 odst. 3 ZU) sestavujeme v průběhu účetního období, a to k jinému než rozvahovému dni. K datu mezitímní účetní závěrky se účetní knihy neuzavírají, provádí se pouze inventarizace. Tento typ účetní závěrky je požadován při přeměnách obchodní korporace (fúze, rozdělení obchodní korporace, převod jmění na společníka).

Heuréka! Našel jsem!

Archimedes

1.3.2 Ověření účetní závěrky auditorem

Účetní závěrka musí být **ověřena auditorem**, pokud se jedná o:

- velké účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu);
- střední účetní jednotky;
- malé účetní jednotky, jsou-li akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy, a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka sestavuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily či dosáhly alespoň jeden z těchto limitů:
 - aktiva celkem = 40 mil. Kč,
 - roční úhrn čistého obrátu = 80 mil. Kč,
 - průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období = 50;
- ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni, za nějž se účetní závěrka sestavuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily či dosáhly alespoň dva z výše uvedených limitů.

Platí přitom výjimka z pravidla, kdy účetní jednotka je od dané povinnosti statutárního auditu oproštěna:

- účetní závěrka sestavená v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kdy nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- účetní závěrka sestavení ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- pokud došlo ke zrušení konkursu pro nedostatek majetku dlužníka k uspokojení věřitelů.

Smyslem auditu účetních výkazů je vyjádřit stanovisko nezávislé, kvalifikované osoby (auditora) k tomu, zda účetní výkazy zveřejněné účetní jednotkou podávají věrně a poctivě zobrazení stavu majetku a dluhů, finanční situace a výsledku hospodaření v souladu s platnou účetní legislativou.

Auditor má při auditu účetní závěrky následující obecné **cíle**:

- získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což auditorovi umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných