

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Informační potenciál přílohy v účetní závěrce
u obchodních korporací**

**Information potential of the attachment in the
financial statements of commercial corporations**

Růžena Šourková

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Růžena ŠOURKOVÁ**
Osobní číslo: **K17B0051K**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Informační potenciál přílohy v účetní závěrce u obchodních korporací**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Zvolte cíl práce a metodický postup řešení.
2. Charakterizujte informační potenciál přílohy v účetní závěrce a právní předpisy upravující tento dokument.
3. Zvolte výzkumní vzorek obchodních korporací a proveďte analýzu obsahu přílohy v účetní závěrce.
4. Shrňte problematiku doplňování a vysvětlování informací v účetnictví a vypracujte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- **KALOUDA, František.** *Finanční analýza a řízení podniku.* Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o., 2017. ISBN 978-80-7380-646-0.
- **Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví.** In: *Sbírka zákonů České republiky. 1991.*

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **23. října 2018**
Termín odevzdání bakalářské práce: **23. dubna 2019**


Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka




Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Informační potenciál přílohy v účetní závěrce u obchodních korporací“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň, dne 10. května 2020

.....
Podpis

Poděkování

Touto cestou bych velmi ráda poděkovala doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. a Ing. Zdeňkovi Procházkovi za odborné vedení, cenné teoretické i praktické rady a věcné připomínky, které mi byly věnovány v průběhu zpracovávání bakalářské práce.

Obsah

Úvod	9
1 Cíle a metodika zpracování práce.....	11
2 Informační potenciál přílohy v účetní závěrce	13
2.1 Význam a funkce účetnictví.....	13
2.2 Regulační rámec účetnictví.....	14
2.3 Účetní uzávěrka.....	17
2.3.1 Inventarizace.....	17
2.3.2 Tvorba a zúčtování rezerv	18
2.3.3 Kurzové rozdíly a jejich vypořádání	18
2.3.4 Úprava ocenění majetku	18
2.3.5 Výsledek hospodaření a jeho rozdělení.....	19
2.3.6 Uzavírání účetních knih.....	19
2.4 Účetní závěrka.....	20
2.4.1 Význam účetní závěrky a její uživatelé.....	20
2.4.2 Objasnění pojmu účetní závěrky ve vztahu k účetní uzávěrce.....	22
2.4.3 Druhy účetních závěrek.....	24
2.4.4 Účetní závěrka podle české právní úpravy	24
2.4.5 Účetní závěrka podle IFRS.....	26
2.4.6 Účetní závěrka podle US GAAP	29
2.5 Příloha v účetní závěrce	29
2.5.1 Příloha dle české právní úpravy	30
2.5.2 Příloha podle právní úpravy EU	37
3 Analýza obsahu přílohy v účetní závěrce u obchodních korporací	38
3.1 Charakteristika vybraného vzorku obchodních korporací	39

3.2	Analýza obsahu přílohy v účetní závěre	41
3.2.1	Základní údaje týkající se dané účetní jednotky	42
3.2.2	Údaje týkající se účetních metod, obecných účetních zásad a způsobů oceňování	44
3.2.3	Doplňující informace týkající se dané účetní jednotky	46
3.2.4	Další informace uváděné v příloze v účetní závěre	48
3.2.5	Informace týkající se biologických aktiv, ekologie a životního prostředí	57
3.3	Zhodnocení dosažených zjištění	57
4	Doplňování a vysvětlování informací v účetnictví	66
	Závěr	68
	Seznam použitých zdrojů	70
	Seznam obrázků	72
	Seznam grafů	73
	Seznam tabulek	74
	Seznam použitých zkratk	75
	Seznam příloh	76
	Příloha A: Řízený rozhovor	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Účetnictví představuje každodenní součást všech podnikatelských a nepodnikatelských subjektů. Je uspořádaným systémem, který se v dnešních podmínkách neustále zdokonaluje a vyvíjí. Postavení účetnictví v konkrétních účetních jednotkách má nezastupitelné místo s ohledem na informace, které jsou důležité pro manažery k využití v operativním, strategickém a taktickém řízení. Informace, které účetnictví poskytuje, umožňují rychlou reakci na změny podnikatelského prostředí, jednodušší rozhodování manažerů v oblasti nejzásadnějších otázek vývoje účetní jednotky, a také v otázce jejího finančního zdraví.

Účetnictví musí být vedeno správně, v souladu s právními předpisy, které ho upravují. Vyhodnocení situace účetní jednotky a rychlá reakce na změny jsou možné jen na základě včasných a správných informací, pro manažery na všech stupních řízení, čímž je možné získat konkurenční výhodu na trhu.

Účetní závěrka prezentuje všechny souhrnné informace za konkrétní účetní období vzhledem k činnosti podnikatelského subjektu. Skládá se ze tří povinných účetních výkazů, a to z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a z přílohy v účetní závěrce. Další dva výkazy, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, sestavují jen vybrané účetní jednotky. Jednotlivé výkazy detailněji prezentují informace o majetku, vlastním kapitálu, závazcích, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření, přičemž tyto informace jsou důležité pro skupinu interních i externích uživatelů. Jednotlivé výkazy jsou podkladem pro vypracování finanční analýzy, v jejímž rámci účetní jednotka vyhodnocuje své finanční zdraví. Díky tomu lze také zhodnotit silné a slabé stránky a vypracovat finanční strategii konkrétní účetní jednotky. Na základě uvedeného lze tvrdit, že informace z účetní závěrky je management schopen využít k posouzení celkové úrovně finanční situace a na dosažení dlouhodobé stability celé účetní jednotky, přičemž požadované rozhodnutí je možné uskutečnit v reálném čase.

Tato bakalářská práce se detailněji zaměřuje pouze na jednu část účetní závěrky, a sice na přílohu v účetní závěrce, která je její nedílnou součástí, ale zároveň je nejméně zákonně upravena. Příloha v účetní závěrce by měla v ideálním stavu vysvětlit a doplnit informace, které jsou obsaženy jak v rozvaze, tak ve výkazu zisku a ztráty (zákon

č. 563/1991 Sb., o účetnictví), a díky tomu poukázat na další důležité údaje, které souvisejí s hospodařením a finanční stabilitou dané účetní jednotky.

Toto téma bakalářské práce je aktuální především z důvodu největší variability v úrovni a vypovídací schopnosti přílohy v účetní závěrce, především podle toho, jak k jejímu vypracování jednotlivé účetní jednotky přistupují. Oproti rozvaze a výkazu zisku a ztráty, které v podstatě představují výstupy po kompletně zpracovaném účetnictví, je k jejímu zpracování potřeba větší podíl samostatné práce. Kvalitně zpracovaná příloha v účetní závěrce by měla poskytovat informace, které jsou relevantní a užitečné pro jejich uživatele. Ne vždy, jak bude uvedeno níže, to ovšem platí.

1 Cíle a metodika zpracování práce

Hlavním cílem této bakalářské práce je identifikovat, jaké konkrétní druhy informací jsou uváděny v příloze v účetní závěrce vybraných zemědělských účetních jednotek a zda je v této souvislosti dodržena platná vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.) o povinnosti uváděných příslušných informací. Dále je zjišťováno, zda vybrané účetní jednotky uvádějí v příloze v účetní závěrce informace týkající se biologických aktiv, ekologie a životního prostředí.

V návaznosti na výše uvedené byly také specifikovány následující dílčí cíle:

- charakterizovat důležité pojmy, jako je účetnictví a účetní závěrka,
- zjistit, jakými právními předpisy se řídí vykazování účetních jednotek,
- zjistit, v čem spočívá povinnost zveřejňování účetní závěrky a na jakém principu je postavena příloha v účetní závěrce,
- zvolit výzkumný vzorek obchodních korporací dle kategorií účetních jednotek, (tj. mikro, malá, střední a velká účetní jednotka), které podnikají v oboru zemědělství, popřípadě jejich převažující činností jsou zemědělské produkty - výroba a velkoobchod a provést analýzu obsahu přílohy v účetní závěrce u vybraných účetních jednotek a zjištěná data sestavit do tabulek a grafů,
- zjistit u účetních pracovníků formou řízeného rozhovoru názor na obsah přílohy v účetní závěrce,
- shrnout problematiku doplňování a vysvětlování informací v účetnictví a vypracovat závěr.

Bakalářská práce bude rozdělena do dvou základních částí, a to na teoretickou a praktickou. Teoretická část bude vypracována metodou deskripce související problematiky z literárních zdrojů. K tomu byly využity dostupné odborné monografie a články, relevantní právní předpisy a internetové zdroje.

Aby bylo možno přistoupit k praktické části a provést analýzu obsahu přílohy v účetní závěrce, bylo jako výzkumný vzorek vybráno sto obchodních korporací, rozdělených do čtyř kategorií - mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. Každá kategorie obsahovala dvacet pět účetních jednotek, jejichž ekonomickou činností je zemědělství, popřípadě zemědělské produkty – výroba a velkoobchod. Za tímto účelem bylo využito evidence na webových stránkách Ministerstva zemědělství České republiky, portál eAGRI - Evidence zemědělských podnikatelů.

Další etapou metodického postupu bylo provedení analýzy obsahu přílohy v účetní závěrce a následné vyhodnocení, jak jednotlivé účetní jednotky dle jejich velikosti kladou důraz na důležitost, význam a podstatu přílohy v účetní závěrce, jaké konkrétní údaje v ní uvádějí, a jaký dopad to má na finanční řízení daných podniků. Příloha v účetní závěrce by měla být sestavena tak, aby informace v ní uvedené byly užitečné, významné, srovnatelné, srozumitelné a spolehlivé. Bylo postupováno podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Rozborem údajů uvedených v příloze v účetní závěrce bylo hodnoceno, v jaké míře jsou u jednotlivých kategorií účetních jednotek v příloze v účetní závěrce zastoupeny informace:

- základního typu,
- týkající se používaných účetních postupů a způsobů oceňování,
- doplňující informace,
- další informace,
- informace týkající se biologických aktiv, ekologie a životního prostředí.

Analýza obsahu přílohy v účetní závěrce byla zpracována v programu Microsoft Excel 2010. Rozbor údajů probíhal zvlášť pro všechny čtyři kategorie účetních jednotek a následně společně za všechny kategorie účetních jednotek. U každé kategorie účetní jednotky bylo vždy zaznamenáno, jaký typ informace je v příloze v účetní závěrce uveden. Uvedený počet byl zaznamenán v absolutním a relativním počtu. Na základě toho mohly být jednotlivé kategorie účetních jednotek vzájemně mezi sebou porovnány.

2 Informační potenciál přílohy v účetní závěrce

Jak bylo uvedeno v předcházející kapitole, nejprve jsou uvedeny základní teoretické poznatky dotýkající se účetní závěrky. Je popsáno, jaký je význam a funkce účetnictví, jakými právními předpisy je účetnictví regulováno. Poukázáno je na účetní závěrku, avšak větší pozornost je kladena na její související část, a to přílohu v účetní závěrce. Je postupováno dle příslušné vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve které je detailně uvedeno, jaké informace mají být v příloze v účetní závěrce uvedeny. Na základě toho je možné postupovat dle konkrétních kroků v rámci praktické části bakalářské práce.

2.1 Význam a funkce účetnictví

Hinke a Bárková (2017, s. 7) uvádějí, že *„finanční účetnictví patří k základním nástrojům sloužícím pro ekonomickou orientaci podnikatelských subjektů. Základní funkcí tohoto účetnictví je poskytnout všem jeho uživatelům spolehlivá data – nejen pro hodnocení výkonnosti společnosti v minulosti, ale i pro schopnost učinění správných rozhodnutí do budoucnosti, tzn. k pozitivnímu ovlivňování podnikatelské činnosti.“*

Podle Březinové (2014, s. 19) lze účetnictví definovat jako *„informační systém bohatý na informace zobrazující probíhající výrobní, obchodní a další procesy. Ty jsou zachyceny účetními záznamy, které jsou časově a věcně (systematicky) uspořádány. Výstupem jsou jak podrobné, elementární informace, tak informace agregované na určité požadované úrovni.“*

Dle Březinové (2014) účetnictví poskytuje informace:

- za účetní jednotku,
- za účetní období (kalendářní rok, hospodářský rok),
- o stavu a pohybu majetku a závazků včetně dluhů, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

Kovanicová (2012) uvádí, že účetnictví kromě informační funkce plní řadu dalších funkcí:

- je důkazním prostředkem při vedení sporů mezi věřitelem a dlužníkem,
- slouží pro vyměření daňových povinností,

- poskytuje informace pro podnikové a vnitropodnikové rozhodovací procesy.

Účetnictví je informační systém založený na rigorózních metodických principech a obecně uznávaných zásadách, směřující k tomu, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o skutečnosti, a aby jeho informace byly průkazné, úplné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné (Kovanicová, 2012).

2.2 Regulační rámec účetnictví

Právní základ českého účetnictví tvoří (Kovanicová, 2012):

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- soubor vyhlášek pro jednotlivé typy účetních jednotek,
- české účetní standardy.

Mezi další zákony patří mimo jiné zákon č. 89/2012 Sb. ze dne 3. února 2012 občanský zákoník, zákon č. 90/2012 Sb. ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstev (zákon o obchodních korporacích), zákon č. 93/2009 Sb. ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech).

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2, se vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou:

- 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 předpisů,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby,
- svěřenecké fondy podle občanského zákoníku,
- investiční fondy,
- ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní předpis.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1b, vymezuje kategorie účetních jednotek a kategorie skupin účetních jednotek na

- mikro účetní jednotku, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot
 - a) aktiva celkem 9 000 000 Kč,
 - b) roční úhrn čistého obratu 18 000 000 Kč,
 - c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10;
- malou účetní jednotku, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot
 - a) aktiva celkem 100 000 000 Kč,
 - b) roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč,
 - c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50;
- střední účetní jednotku, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot
 - a) aktiva celkem 500 000 000 Kč,
 - b) roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč,
 - c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250;
- velkou účetní jednotku, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené u střední účetní jednotky (viz tabulka č. 1).

Za velkou účetní jednotku se vždy považuje subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka.

Tabulka č. 1: Kategorie účetních jednotek

Účetní jednotka	Mikro ÚJ	Malá ÚJ	Střední ÚJ	Velká ÚJ
aktiva celkem	do 9 mil. Kč včetně	do 100 mil. Kč	do 500 mil. Kč	nad 500 mil. Kč
roční úhrn obratu	do 18 mil. Kč včetně	do 200 mil. Kč	do 1 mld. Kč	nad 1 mld. Kč
průměrný počet zaměstnanců	do 10 včetně	do 50	do 250	nad 250

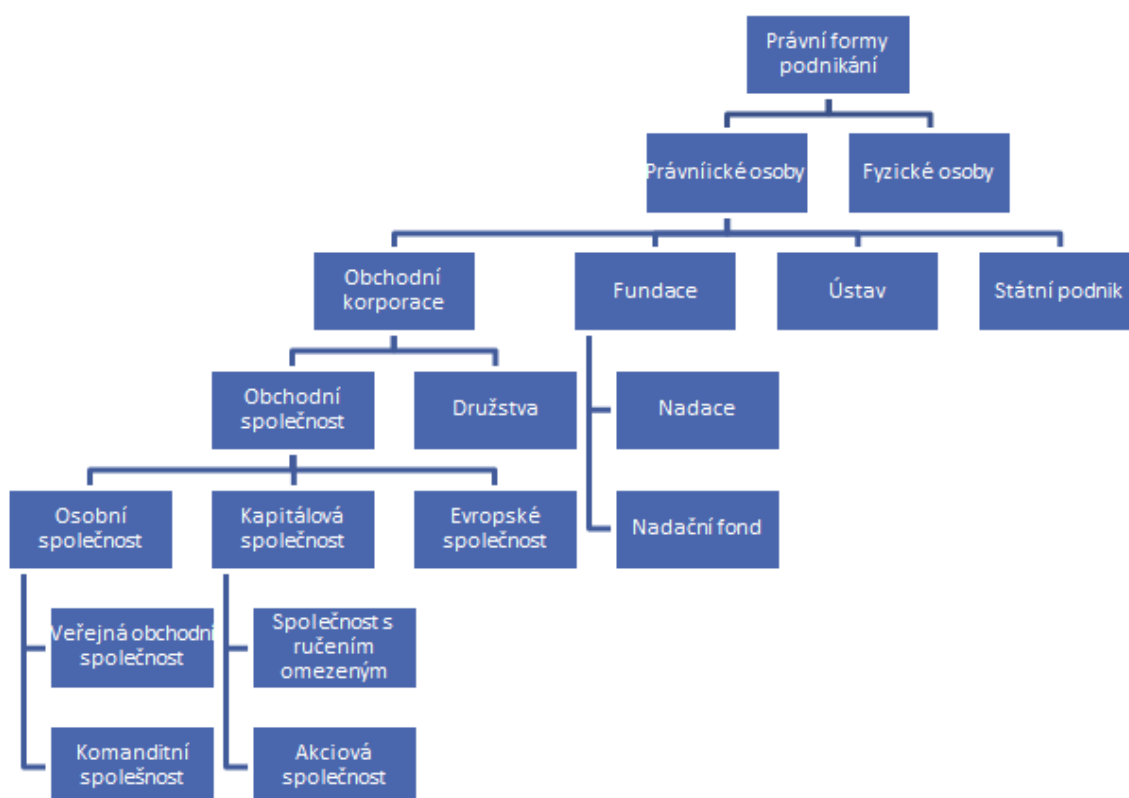
Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (2020), zpracováno autorkou

K zavedení kategorizace účetních jednotek došlo novelou zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s účinností od 01.01.2016. Dle § 1b tohoto zákona byly stanoveny čtyři

kategorie účetních jednotek a to mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. Současně byla vymezena kritéria pro uvedené kategorie a každá účetní jednotka měla povinnost se zařadit do jedné z nich.

Dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, „jsou obchodními korporacemi obchodní společnosti a družstva. Společnostmi jsou veřejná obchodní společnost a komanditní společnost (dále jen „osobní společnost“), společnost s ručením omezeným a akciová společnost (dále jen „kapitálová společnost“) a evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Družstvy jsou družstvo a evropská družstevní společnost“ (zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, § 1). Právní formy podnikání jsou shrnuty na obrázku č. 1 níže:

Obrázek č. 1: Právní formy podnikání



Zdroj: Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (2020), zpracováno autorkou

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, „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“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2 odst. 1).

2.3 Účetní uzávěrka

Účetním obdobím je období jednoho roku. Jedná se o období rozhodné pro vykázání stavu aktiv a pasiv a pro zjištění výsledku hospodaření a jeho rozdělení. Ke konci účetního období se musí provést roční účetní uzávěrka – uzavření všech účtů, a vyhotovit roční účetní závěrku - sestavení účetních výkazů (Kovanicová, 2012).

2.3.1 Inventarizace

Cílem inventarizace je zajištění objektivního obrazu o aktivech a závazcích a o jejich ocenění. Přesné zjištění skutečného stavu aktiv a závazků se nazývá inventura a zaznamenává se do inventurních soupisů, které podepisuje osoba odpovědná za provedení inventarizace (Kovanicová, 2012).

Dle povahy aktiv a pasiv se rozlišuje inventura (Kovanicová, 2012):

- fyzická: skutečný stav se zjišťuje vážením, měřením, počítáním,
- dokladová: správnost zůstatku účtu se ověřuje prostřednictvím účetních dokladů,
- periodická: skutečný stav se zjišťuje k určenému časovému intervalu, například k poslednímu dni účetního období,
- průběžná: skutečný stav se u určitého majetku zjišťuje i v průběhu účetního období.

Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví (Hinke, Bárková, Hruška, 2016; Ryneš, 2019):

- skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se značí jako manko, popřípadě schodek u cenin a peněžních prostředků,
- skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se značí jako přebytek. Manko lze označit za zaviněné a nezaviněné. U zaviněného manka lze prokázat, že vzniklo úmyslnou činností a u nezaviněného manka nelze prokázat zavinění. Inventarizační rozdíly budou zaúčtovány do běžného účetního období, za které se inventarizace provádí.

2.3.2 Tvorba a zúčtování rezerv

Dle Hinke, Barkové a Hrušky (2016) slouží rezervy s opravnými položkami k uplatnění principu opatrnosti. Jsou tzv. vnitřním dluhem podniku neboli zdrojem na budoucí výdaje. Vytvoření a rozpuštění rezervy se účtuje na vrub nákladů, avšak u rozpuštění rezervy se účtuje na stranu opačnou. Ve výkazu zisku a ztráty jsou hodnoty tvorby a čerpání rezerv vykazovány v položce změna stavu rezerv. Položka může mít kladnou i zápornou hodnotu.

Rozlišují se rezervy zákonné a ostatní. Zákonnými rezervami jsou například rezervy na opravu dlouhodobého majetku a jsou daňově uznatelným nákladem dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ostatní (účetní) rezervy se tvoří např. na daň z příjmů, na rizika a ztráty z podnikání a nejsou daňově uznatelným nákladem, navyšují však celkovou hodnotu účetních nákladů a snižují tím výši disponibilního zisku (Hinke, Bárková, Hruška, 2016).

2.3.3 Kurzové rozdíly a jejich vypořádání

„Dle zákona o účetnictví se kurzové rozdíly vznikající při přepočtu cizoměnových pohledávek, závazků, úvěrů, finančních výpomocí, cenin, valut a deviz k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku účtují na vrub účtu finančních nákladů (563 – Kurzové ztráty) nebo ve prospěch účtu finančních výnosů (663 – Kurzové zisky)“ (Hinke, Bárková, Hruška, 2016, s. 125).

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně mají účetní jednotky přepočítat devizovým kurzem České národní banky k okamžiku uskutečnění účetního případu či ke konci rozvahového dne (Hinke, Bárková, Hruška, 2016).

2.3.4 Úprava ocenění majetku

Pokud účetní jednotka v průběhu inventarizace zjistí, že hodnota majetku je ve skutečnosti nižší či vyšší než hodnota uvedená u účetnictví, měla by upravit ocenění tak, aby odpovídalo aktuálnímu stavu majetku a podmínkám na trhu. Hodnota majetku se může zvýšit přeceněním na reálnou hodnotu či ekvivalenci. Dočasně snížit hodnotu majetku lze opravnými položkami. Trvale snížit hodnotu majetku lze postupným řádným

odpisováním majetku nebo mimořádným jednorázovým odpisem majetku (Hinke, Bárková, Hruška, 2016).

2.3.5 Výsledek hospodaření a jeho rozdělení

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví, aby mohla být účetní závěrka sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a její finanční situace (Šteker, Otrusinová, 2016).

Splatná daň z příjmů

Výsledek hospodaření před zdaněním je rozdíl účetních výnosů a nákladů. Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se musí základ daně, z něhož se počítá daňová povinnost upravit o položky, které tento zákon neuznává (náklady) nebo nezahrnuje (výnosy) do tohoto výsledku. Výsledek hospodaření po zdanění je čistý zisk účetní jednotky. Vypočítá se, když se od výsledku hospodaření před zdaněním odečte splatná daň z příjmů po slevách a případně se odečte či přičte odložená daň z příjmů (Šteker, Otrusinová, 2016).

Odložená daň z příjmů

„Odloženou daň povinně vykazují účetní jednotky tvořící konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu“ (Šteker, Otrusinová, 2016, s. 230).

„Účelem odložené daně je přiblížit účetní výsledek hospodaření s daňovým základem, tj. přiřadit náklady na daň z příjmů do správného účetního období a ve správné výši, a to bez ohledu na daňový zákon“ (Šteker, Otrusinová, 2016, s. 231).

2.3.6 Uzavírání účetních knih

Dle Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 002, představuje uzavírání účetních knih činnost, při které se:

- zjišťují obraty stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů,
- zjišťují konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy účtů nákladů a výnosů,
- zjistí se základ daně z příjmů a daňová povinnost splatná, popřípadě odložená, účetní jednotky za účetní období,

- zjistí se účetní výsledek hospodaření převodem nákladových účtů na vrub příslušného účtu účtové skupiny 71 – *Účet zisků a ztrát* a převodem výnosových účtů ve prospěch tohoto účtu,
- uzavře se účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku příslušného účtu účtové skupiny 71 – *Účet zisků a ztrát* na konečný účet rozvažný.

2.4 Účetní závěrka

2.4.1 Význam účetní závěrky a její uživatelé

Obsahem sestavené účetní závěrky jsou ucelené informace o skutečnostech dané účetní jednotky, které vznikaly postupně během celého účetního období a tyto skutečnosti s ním časově i věcně souvisí. Vyžaduje se dodržování právních norem, podle nichž mají být informace v účetní závěrce prezentovány (Dvořáková, 2017). Záměrem přesně stanovené struktury účetní závěrky je docílit, aby ji všichni uživatelé vnímali jako spolehlivý zdroj informací. Takové vnímání účetní závěrky je velmi důležité, neboť do velké míry ovlivňuje jejich rozhodnutí. Jednu skupinu uživatelů informací z účetnictví tvoří interní uživatelé, např. manažeři a vlastníci účetních jednotek. Druhou skupinu tvoří externí uživatelé, kteří mají přístup pouze k zveřejněným údajům a nemohou svými rozhodnutími ovlivňovat účetní závěrku jako interní uživatelé, např. dodavatelé, zákazníci, vláda a jiné subjekty (Louša, 2009).

Uživatele informací z účetní závěrky se také rozdělují na fyzické a právnické osoby, především, jak vyplynulo z výše uvedeného, na interní a externí uživatele. Do skupiny interních uživatelů patří vlastníci společností (účetních jednotek) a jejich management. Ti mají neomezený přístup k informacím jak o účetní jednotce, tak i k informacím, které jsou uvedené v účetní závěrce. Do skupiny externích uživatelů patří např. investoři, banky, finanční úřady, dodavatelé, věřitelé, burzy, zákazníci. Uživatelé této skupiny se dostávají složitěji k informacím o účetní jednotce, jediným dostupným zdrojem je pro ně účetní závěrka (Rubáková, Hroudová, 2013). Potřeby jednotlivých uživatelů se liší. Účetní závěrka je uživateli využívána za účelem uspokojení informačních potřeb, které vedou k jejich dalším rozhodnutím.

Vlastník účetní jednotky potřebuje vědět, zda se vložené prostředky zhodnocují, sleduje hospodářský výsledek a zajímá se o informace, které se týkají výše dividend. Aby měl větší jistotu, že informace v účetní závěrce neobsahují nesprávnosti nebo jsou uměle zkreslené, je vhodné využít služby auditora.

Management má odpovědnost za vedení a řízení účetní jednotky, dosažení jejích cílů a též za správné sestavení účetní závěrky. Informace z účetní závěrky ovlivňují rozhodnutí managementu, jsou podkladem pro plánování a zároveň plní kontrolní funkci. Informace mohou být využity i při odměňování managementu, v závislosti na výsledcích finančních ukazatelů. Snahou managementu je zlepšení hodnot finančních ukazatelů, které často vedou ke zkreslení informací a chybnému rozhodování. Správnost vykázaných informací managementem, které jsou uvedené v účetní závěrce, lze ověřit auditem účetní závěrky.

Investor, který vlastní určitý kapitál, a chtěl by do účetní jednotky investovat za účelem zhodnocení tohoto kapitálu, se musí rozhodnout, zda informace získané z účetní závěrky, případně výroční zprávy, mohou dostatečně posloužit jako podklad pro analýzu finanční situace účetní jednotky, ke zjištění likvidity nebo výnosnosti účetní jednotky, a jiných finančních ukazatelů. Informace by měly být srozumitelné a porovnatelné s informacemi, které se týkají jiných účetních jednotek. Zkreslené nebo nesprávně uvedené informace v účetní závěrce by mohly chybně ovlivnit rozhodnutí investora. Je vhodné požadovat po účetní jednotce, do které chce investor vložit svůj kapitál, ověřenou účetní závěrku auditorem, která mu poskytne přiměřené ujištění o správnosti informací v účetní závěrce.

Akcionář může využít informace z účetní závěrky k rozhodnutí, zda nakoupí nebo prodá akcie určité účetní jednotce. Aby získal jistotu, že mu vložený kapitál přinese přiměřenou výnosnost, musí mít relevantní informace, které mu poskytne účetní závěrka, případně výroční zpráva.

Při získávání zdrojů využívají účetní jednotky služby banky. Aby banka poskytla účetní jednotce úvěr, musí mít určitou důvěru v účetní údaje, které ji předkládá. Pokud tuto důvěru banka nemá, neposkytne požadovaný úvěr a účetní jednotka se může dostat do finančních problémů. To může mít za následek snižování nákladů, snižování počtu zaměstnanců, což je nepříznivým ukazatelem hospodářského výsledku fungující účetní jednotky. Banky pečlivě zvažují, zda úvěr účetní jednotce poskytnou. Úvěřující banky

vyžadují účetní výkazy (někdy častěji než jednou za rok) za posledních několik období včetně jejich komentářů a vysvětlení, podle kterých se pečlivě rozhodují, zda účetní jednotka bude schopna splatit poskytnutý úvěr (Navrátil, 2012). Jedním z požadavků banky může být předložení účetní závěrky, která byla ověřená auditorem.

Dodavatelé se snaží pomocí dostupných informací ujistit, že účetní jednotka splní své závazky za provedené transakce. Dodavatelé posuzují finanční situace účetní jednotky, např. zda je obchodní partner solventní, likvidní. Zkreslené informace mohou vést ke špatnému rozhodnutí pro provedení obchodu nebo výsledek transakce bude horší, než dodavatel očekával. Je možné předpokládat, že k získání důvěry dodavatele mohou pomoci informace v účetní závěrce, které jsou ověřené auditorem.

Uživatelé může být i stát, který chce informace související především se získáním státních příjmů pomocí výběru daní. Informace čerpá i pro statistické účely.

2.4.2 Objasnění pojmu účetní závěrky ve vztahu k účetní uzávěrce

Každá část ze součástí účetní závěrky poskytuje rozdílné úhly pohledu na stejné ekonomické procesy, které vznikly v účetní jednotce od začátku až do konce účetního období.

Často dochází k záměně pojmů účetní závěrka a účetní uzávěrka (o té bylo pojednáno v předcházející podkapitole). K objasnění obou pojmů je třeba uvést, že ke konci účetního období se realizují práce, které jsou označovány jako účetní uzávěrka. Tyto práce lze roztrždit do tří skupin (Dvořáková, 2017; Šteker, Otrusínová, 2016):

- jako první se provádějí práce ještě před uzavřením účetních knih (tzv. závěrkové práce), které jsou rozděleny na dvě samostatné části, a to účetní a daňovou analýzu. K nejdůležitějším pracím v rámci účetní analýzy se řadí inventarizace, jíž předchází inventura. Podstatou daňové analýzy je vypracování daňového přiznání, tedy orientace na vyčíslení základu daně z příjmů,
- následně se uzavrou účetní knihy běžného účetního období, které slouží účetní jednotce jako podklad pro sestavení účetní závěrky,
- až po provedení uvedených činností je možné sestavit účetní závěrku.

Činnosti takto rozdělené do skupin na sebe postupně navazují. Z již uvedeného vyplývá, že účetní uzávěrka je činností, která je spojena s uzavíráním knih, k čemuž dochází ke konci účetního období. Důsledkem toho je sestavení účetní závěrky.

Účetní závěrka je základní dokument, který odráží finanční situaci účetní jednotky. Finanční výkazy jsou také hlavním základem rozhodování pro investující veřejnost, věřitele, zúčastněné strany a další uživatele účetních informací. Jsou také prohlášeními kótovaných účetních jednotek na burze o jejich provozní výkonnosti, finančním stavu a společenské odpovědnosti. Zdá se, že stále rychleji dochází k podvodům s finančními výkazy s účetní závěrkou. Podvody s účetní závěrkou vážně poškozují udržitelný rozvoj účetních a finančních trhů (Jan, 2018).

Cíl účetní závěrky je reprezentován poskytováním informací o výnosnosti a toku peněžních prostředků účetní jednotky, jakož i o celkové finanční situaci ve stanovené struktuře širokému okruhu uživatelů. Cíl přílohy v účetní závěrce je identický s cílem účetní závěrky. Obsažené informace ve všech součástech účetní závěrky mají vliv na rozhodování samotné účetní jednotky jako celku, ale i na rozhodování externích uživatelů ve vztahu k ní. Zásada věrného a pravdivého zobrazení skutečností je jedinou nadřazenou zásadou nad ostatními, které musí účetní jednotky dodržovat, mj. se pomocí ní zabezpečuje cíl účetní závěrky (Hinke, Bárková, 2017).

Tuto prioritní zásadu je třeba aplikovat i při sestavování přílohy v účetní závěrce, kde hraje zvláštní úlohu. Ostatní zásady, které je třeba dodržovat při sestavování účetní závěrky, lze najít nepřímo uvedené v jednotlivých paragrafech v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jednotlivé zásady jsou téměř identické se zásadami aplikovanými pro vedení účetnictví. Významnost a užitečnost jsou zásadami, které se uplatňují pouze při sestavování účetní závěrky (Novotný, 2016).

Prostřednictvím účetní závěrky se k stanovenému termínu vykazuje stav majetku, závazků a vlastního kapitálu, výsledek hospodaření za dané účetní období a prezentuje se tok peněžních prostředků, což představuje podstatu účetní závěrky (Dvořáková, 2017).

Účetní závěrka plní určité funkce, které nelze chápat samostatně a ani je nelze uspořádat podle významu. Jde o pět funkcí, které jsou navzájem propojeny. Jsou jimi funkce: registrační dokumentační, informační, dispoziční a kontrolní. Účetní závěrka je také

sestavena pro účely podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických nebo právnických osob (Rubáková, Hrouda, 2013).

2.4.3 Druhy účetních závěrek

Informace v účetní závěrce jsou uspořádány a vykazovány dle požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a opatření o individuální účetní závěrce. Účetní závěrky můžeme členit z různých hledisek, a to hledisko času a rozsahu (Šteker, Otrusínová, 2016).

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 19, se z hlediska času dělí účetní závěrky na řádné, mimořádné a mezitímní. Řádnou účetní závěrku sestavuje účetní jednotka k poslednímu dni účetního období, kterým je v případě podnikatelských subjektů jeden kalendářní rok. Tyto subjekty se však mohou rozhodnout, že využijí i jiného účetního období, kterým je hospodářský rok. Mimořádná účetní závěrka se sestavuje k jinému dni, než je poslední den účetního období, např. ke dni zrušení dané účetní jednotky, ke dni předcházejícímu rozhodnému dni při sloučení (fúzi) více účetních jednotek. Sestavení řádné a mimořádné účetní závěrky je důvodem pro provedení inventarizace a uzavření účetních knih. Tyto činnosti účetní jednotka provede ke dni, ke kterému sestavuje účetní závěrku. Mezitímní účetní závěrku sestavuje účetní jednotka v průběhu účetního období, pokud to vyžaduje zvláštní předpis. Za předpokladu je právními předpisy stanovena účetním jednotkám povinnost sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky a zároveň také mezitímní účetní závěrky, tak se mezitímní účetní závěrka nesestaví. Za předpokladu, že se sestavuje mezitímní účetní závěrka, účetní jednotka neuzavře účetní knihy. Provede nadále inventarizaci, a to v návaznosti k účelům sloužícím k vyjádření ocenění.

Pro úplnost pochopení vymezených hledisek je třeba upozornit, že v praxi jde o jejich různé kombinace, např. účetní závěrka se sestavuje jako individuální a zároveň je řádná nebo mimořádná, případně mezitímní. Podobně je tomu i u konsolidované účetní závěrky.

2.4.4 Účetní závěrka podle české právní úpravy

Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, kterého účetní jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnost auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, a dále velké účetní

jednotky, střední jednotky, malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo dosáhly alespoň jednu z níže uvedených hodnot

– aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn obratu 80 000 000 Kč nebo průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období, a ostatní malé účetní jednotky, jestliže k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo dosáhly dvě z výše uvedených hodnot u střední účetní jednotky. Účetní jednotky nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku sestavenou v průběhu konkursu, sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodně věřitelský výbor, pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující (zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví, § 20).

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny vyhotovit výroční zprávu, která musí kromě informací nezbytných pro naplnění účelu obsahovat finanční a nefinanční informace (zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví, § 21):

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o nebytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- zda účetní jednotka má pobočku nebo jinou část obchodního závodu v zahraničí,
- požadované podle zvláštních právních předpisů.

Účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku, jsou povinny zveřejnit účetní závěrku nebo přehled o majetku a závazcích a výroční zprávu, jejich uložením do sbírky listin. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena

do třiceti dnů, nejpozději do dvanácti měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky (zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví, § 21a).

2.4.5 Účetní závěrka podle IFRS

Do českých právních předpisů se neustále zavádějí nová opatření, která souvisí s harmonizací s evropským právem. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách a některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, (dále jen Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU) je závazná pro všechny členské státy Evropské unie a inklinuje k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) s cílem dosáhnout srovnatelnosti, aby nebyla nutná jejich případná transformace.

V souvislosti s uvedeným, účetní jednotky při sestavování individuální účetní závěrky následují buď českou úpravu nebo IFRS, v závislosti na typu účetních jednotek. Účetní jednotky, které nemají povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS, mají před sebou možnost volby setrvat při sestavování účetní závěrky podle českých právních norem nebo si mohou zvolit cestu sestavování podle IFRS. Pokud tak dobrovolně udělají a vyberou si sestavování podle standardů, nemohou se již vrátit k české právní úpravě (Jílek, 2018).

Sestavením konsolidované účetní závěrky je pověřena mateřská účetní jednotka, která se výhradně řídí IFRS. Takovou účetní závěrku jsou účetní jednotky povinny dát ověřit auditorem, a i tak jim přibývá povinnost sestavit výroční zprávu (Dvořáková, 2017).

Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu zahrnují dle české právní úpravy výkazy, které jsou součástí přílohy. Pouze ty účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku podle IFRS, mají povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích, ostatní se mohou dobrovolně rozhodnout pro jeho sestavování. Samostatný mezinárodní účetní standard 7 (International Accounting Standard 7, IAS 7) upravuje přehled o peněžních tocích (Jílek, 2018).

Struktura účetní závěrky podle IFRS staví přehled o peněžních tocích a přehled vlastního kapitálu na stejnou hierarchickou úroveň jako přílohy v účetní závěrce, výkaz zisku a ztráty a rozvahu.

Při sestavování a zveřejňování účetní závěrky je důležité dodržovat základní principy a charakteristiky účetní informace (Dvořáková, 2017):

- nepřetržité pokračování v činnosti – účetní závěrka, která se sestavuje za účetní období k určitému dni, musí vycházet z předpokladu nepřetržitého pokračování v činnosti, s výjimkou situací, kdy management zamýšlí zahájit proces likvidace účetní jednotky nebo ukončit hospodářskou činnost, pokud účetní jednotka nemá žádnou jinou alternativu a je donucen vstoupit do likvidace nebo ukončit hospodářskou činnost, pokud existují pochybnosti o pokračování v činnosti, je třeba tento fakt zveřejnit, rovněž je nutné zveřejnit předpoklady pro sestavení účetní závěrky spolu s důvody a příčinami takového rozhodnutí,
- princip aktuální báze – uplatnění tohoto principu nedovoluje ve finančních výkazech vykazování takových položek, které nevyhovují jejich definicím a nesplňují kritéria vykazování majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů (např. zakázková výroba, uznání výnosů za různých podmínek, rozpoznání rezerv),
- významnost a souhrnné vykazování (agregace) – významná položka finančních výkazů se musí vykázat samostatně, nevýznamné položky, které mají podobný charakter a funkci, lze vykázat společně (položka je významná tehdy, pokud její vynechání ovlivní rozhodnutí uživatele účetní závěrky),
- kompenzace – při sestavování finančních výkazů platí zákaz kompenzace mezi majetkem a závazky a mezi náklady a výnosy. Výjimky jsou přípustné tehdy, pokud má účetní jednotka legálně právo vyrovnat stávající uznané položky, tehdy vykáže čistou hodnotu, tj. rozdíl majetku a závazků, nebo uzná vznik aktiva a vyrovná závazek. Výnosy a náklady lze kompenzovat jen, jak to vyžaduje a povoluje konkrétní standard,
- bilanční politika – účetní jednotka je odpovědná za výběr bilančních metod tak, aby se používaly v souladu s požadavky každého IFRS a jeho interpretací,
- konzistentnost vykazování a komparace – konzistentnost umožňuje srovnání informací mezi různými účetními jednotkami nebo mezi účetními obdobími jedné účetní jednotky,

- soulad s IFRS – pořizovatel závěrky je povinen v příloze uvést, že účetní závěrka je sestavena v souladu s IFRS, že všechny požadavky standardů a interpretací, které se mají aplikovat, jsou plně respektovány,
- objektivní prezentace – účetní závěrka poskytuje věrný a pravdivý obraz, prezentuje účinky transakcí a jiných událostí v souladu s koncepčním rámcem a současně respektuje všechny platné standardy a jejich interpretace.

Účetnictví jako informační systém je subsystémem manažerského informačního systému, který zpracovává finanční transakce za účelem (1) interního vykazování manažerům pro použití při plánování a řízení současných a budoucích operací a pro rutinní rozhodování; (2) externí podávání zpráv externím stranám, jako jsou akcionáři, věřitelé a vládní agentury. Globalizace je jedním z největších sociálních procesů, kterým lidstvo od té doby čelí. Proto je jeho dopad na globální ekonomiku obrovský. Účetní informační systém, který čelí globální výzvě, si vyžádal vytvoření konzistentních a srovnatelných finančních informací. Jedním z hlavních mezinárodních účetních procesů ve skutečném období je harmonizace národních účetních systémů. Existují dva hlavní systémy, které zpochybňují první etapu srovnávání: Obecné uznávané účetní zásady (Generally accepted accounting principles, GAAP) v národních ekonomikách a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vyvinuté Radou pro mezinárodní účetní standardy. Hlavní úsilí o standardizaci globálních účetních standardů vyvíjí Rada pro mezinárodní účetní standardy a Rada amerických standardů pro finanční účetnictví (Financial Accounting Standards Board, FASB), které se snaží sladit americké standardy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Standardizovaný účetní informační systém umožní lepší pochopení zahraničních společností mezi mezinárodními investory a obchodními partnery. Hlavním důvodem pro převod (nebo pro přijetí) IFRS v národní ekonomice na mezinárodní úrovni je skutečnost, že přechod na IFRS zlepší kvalitu finančního výkaznictví, zejména kvůli zvýšení transparentnosti zveřejňování a větší srovnatelnosti mezi emitenty účetní závěrky. Přechod na globální model finančního výkaznictví podle převodu podle IFRS může také otevřít přístup k novým zdrojům kapitálu. Na globálním ekonomickém trhu mnoho světových poskytovatelů úvěrů, soukromých kapitálových společností a mezinárodních burz preferuje vykazování podle IFRS, a to díky své zvýšené transparentnosti, použití reálné hodnoty, což zlepšuje srovnatelnost s jinými společnostmi

a investicemi. Poskytnutím většího nahlédnutí do finanční výkonnosti účetní jednotky zahraničním investorům může být pro investory pohodlnější a mají větší důvěru v celosvětově uznávaný soubor účetních standardů. (Kosarkoska, Micheska, 2012).

2.4.6 Účetní závěrka podle US GAAP

Všeobecně uznávané účetní principy (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP) obsahují rozsáhlý soubor přijatých účetních zásad, metod, doporučení a praxí ověřených postupů účtování a finančního výkaznictví, který je založen na zvykovém právu. Tyto účetní zásady se snaží o prosazení při celosvětové harmonizaci účetnictví. Teoretickým základem US GAAP je koncepční rámec (tj. rámcová osnova) účetnictví k sestavení a vykazování účetní závěrky. Má za cíl vytvořit koherentní systém vzájemně souvisejících cílů a konceptů sloužící ke konzistentnímu rozeznávání a oceňování komponentů účetní závěrky a jejich zveřejňování. Očekává se, že budou pomáhat při rozhodování, co je potřeba zaúčtovat, jakou oceňovací veličinu zvolit a jakým způsobem zprostředkovat tuto informaci uživatelům (Jílek, 2018).

US GAAP vymezují strukturu a obsah účetní závěrky. Mezi součásti účetní závěrky patří (Jílek, 2018):

- rozvaha,
- výkaz zisků a ztrát,
- výkaz peněžních toků,
- výkaz souhrnného výsledku,
- poznámky.

2.5 Příloha v účetní závěrce

Účetní závěrka jako důležitý dokument je předmětem české právní úpravy, která je plně respektována. Rozsah, obsah a průkaznost účetní závěrky jsou upravovány zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, přičemž samostatné účetní závěrce je vyhrazena celá třetí část tohoto zákona. V striktně regulované tuzemské úpravě účetnictví jsou dalšími právními závaznými normami, podrobněji upravujícími účetní závěrku, opatření, která vydává státní instituce Ministerstvo financí České republiky. Opatření ministerstva

financí České republiky o účetních závěrkách stanovují strukturu účetní závěrky. Rovněž i názvy jednotlivých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy v účetní závěrce. Účetní jednotka nemůže žádným způsobem měnit (doplňovat či odstraňovat) položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Benevolentnější je poslední část účetní závěrky, kterou je příloha v účetní závěrce. Pokud se účetní jednotka rozhodne, může do přílohy v účetní závěrce doplnit dodatečné informace a tu část příloh, pro kterou nemá obsahovou náplň, jednoduše nevyplňuje. Účetní jednotky musí ovládat kromě výše uvedených právních norem i jiné, které do jisté míry upravují danou problematiku (Šteker, Otrusinová, 2017).

2.5.1 Příloha dle české právní úpravy

Účetní jednotka uvede v příloze v účetní závěrce tyto základní informace (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39):

- obchodní firmu nebo název a sídlo,
identifikační číslo osoby, pokud je má účetní jednotka přiděleno, a informaci o zápisu do veřejného rejstříku,
právní formu účetní jednotky,
předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
okamžik sestavení účetní závěrky,
- informace o použitých obecných účetních zásadách a použitých účetních metodách a odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky na finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky, účetní jednotka uvede zejména způsob oceňování majetku a závazků,
 - stanovení úprav hodnot majetku (odpisy a opravné položky), uplatněný při přepočtu údajů v cizích měnách na českou měnu,
 - stanovení reálné hodnoty majetku a závazků,
- informace o použitém oceňovacím modelu a technice při ocenění reálnou hodnotou zejména

- změny reálné hodnoty, včetně změn v ocenění podílů ekvivalencí podle jednotlivých druhů finančního majetku a způsob jejich zaúčtování,
- pro každý druh derivátů uveďte údaje o rozsahu a podstatě, včetně hlavních podmínek a okolností, které mohou ovlivnit výši, časový průběh a určitost budoucích peněžních toků, a tabulku s uvedením změn reálné hodnoty během účetního období na příslušném účtu v účtové skupině,
- uveďte důvody a případnou výši opravné položky, pokud nebyly majetek a závazky oceněny reálnou hodnotou nebo ekvivalencí,
- výši závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), které k rozvahovému dni mají dobu splatnosti delší než 5 let,
- celkovou výši závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), které jsou kryty věcnými zárukami a formy těchto záruk,
- výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a všech dosud splacených, odepsaných nebo prominutých částek a poskytnutá zajištění a ostatní plnění těmto osobám; tyto údaje se uvádějí v souhrnné výši pro každou kategorii osob,
- výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem,
- celkovou výši závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), podmíněných závazkových vztahů a poskytnutých věcných záruk s uvedením jejich povahy a formy, které nejsou vykázány v rozvaze; penzijní závazky a závazky vůči účetním jednotkám v konsolidačním celku a přidruženým účetním jednotkám se uvádějí zvlášť;
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období (viz tabulka č. 2).

Malá účetní jednotka nebo mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, uvede i informaci o nabytí vlastních akcií nebo podílů (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39).

Tabulka č. 2: Základní údaje v příloze v účetní závěrce

Mikro ÚJ	Malá ÚJ	Střední ÚJ	Velká ÚJ
obchodní firma nebo název a sídlo	obchodní firma nebo název a sídlo	obchodní firma nebo název a sídlo	obchodní firma nebo název a sídlo
účetní zásady a metody	účetní zásady a metody	účetní zásady a metody	účetní zásady a metody
informace o oceňování	informace o oceňování	informace o oceňování	informace o oceňování
výši závazkových vztahů delší než 5 let	výši závazkových vztahů delší než 5 let	výši závazkových vztahů delší než 5 let	výši závazkových vztahů delší než 5 let
celkovou výši závazkových vztahů	celkovou výši závazkových vztahů	celkovou výši závazkových vztahů	celkovou výši závazkových vztahů
výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů	výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů	výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů	výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů
výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů	výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů	výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů	výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů
celkovou výši závazkových vztahů	celkovou výši závazkových vztahů	celkovou výši závazkových vztahů	celkovou výši závazkových vztahů
průměrný počet zaměstnanců	průměrný počet zaměstnanců	průměrný počet zaměstnanců	průměrný počet zaměstnanců
informace o nabytí vlastních akcií nebo podílů	informace o nabytí vlastních akcií nebo podílů		

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb. (2020), zpracováno autorkou

Základní údaje v příloze v účetní závěrce jsou pro všechny kategorie účetních jednotek stejné, mimo uvedení informace o nabytí vlastních akcií nebo podílů, které musejí uvést jen mikro účetní jednotky a malé účetní jednotky.

Mikro účetní jednotka a malá účetní jednotka, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, dále v příloze v účetní závěrce uvedou (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39a):

- u jednotlivých položek dlouhodobých aktiv,
 - zůstatky na začátku a konci účetního období, přírůstky a úbytky během účetního období,

- výši opravných položek a opravěk na začátku a na konci účetního období a jejich zvýšení či snížení během účetního období,
- výši úroků, pokud účetní jednotka rozhodla, že jsou součástí ocenění majetku,
- název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku,
- povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze,
- informace o transakcích, které účetní jednotka uzavřela se spřízněnou stranou, a které nebyly uzavřeny za běžných podmínek (viz tabulka č. 3). Účetní jednotka nemusí uvádět transakce uzavřené mezi jednou či více účetními jednotkami konsolidačního celku, pokud jsou konsolidované účetní jednotky, které jsou stranami těchto transakcí, konsolidující jednotkou plně vlastněny.

Tabulka č. 3: Doplnující informace v příloze v účetní závěrce u mikro účetní jednotky a malé účetní jednotky

Mikro ÚJ	Malá ÚJ
jednotlivé položky dlouhodobých aktiv	jednotlivé položky dlouhodobých aktiv
název a sídlo účetní jednotky sestavující konsolidovanou účetní závěrku	název a sídlo účetní jednotky sestavující konsolidovanou účetní závěrku
povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze	povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze
informace o transakcích uzavřené se spřízněnou stranou	informace o transakcích uzavřené se spřízněnou stranou

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb. (2020), zpracováno autorkou

Doplnující informace v příloze v účetní závěrce u mikro účetní jednotky a malé účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou stejné.

Velká účetní jednotka a střední účetní jednotka, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, v příloze v účetní závěrce uvedou (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39b):

- základní informace,
- název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek nebo přidružených účetních jednotek s uvedením výše podílu na základním kapitálu,
- výši vlastního kapitálu,

- výši výsledku hospodaření za poslední účetní období účetních jednotek, od kterých byla přijata účetní závěrka.

Informace o vlastním kapitálu a výsledku hospodaření nemusejí být uvedeny, pokud se týkají přidružené účetní jednotky, která nemá povinnost zveřejňovat účetní závěrku. Účetní jednotka neuvádí výše uvedené informace, pokud by svou povahou poškozovaly kteroukoliv účetní jednotku, jíž se týkají. Informace o vynechání těchto údajů se vždy uvede v příloze v účetní závěrce vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39b).

Dále účetní jednotka uvede (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39b):

- název, sídlo a právní formu každé účetní jednotky, v níž je účetní jednotka společníkem s ručením neomezeným,
- název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny účetních jednotek,
- název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejužší skupiny účetních jednotek,
- místo, kde je možné získat konsolidovanou účetní závěrku,
- počet a jmenovitou hodnotu nebo účetní hodnotu vydaných akcií během účetního období zvláště za každý druh akcií, obdobně se postupuje u změn podílů,
- informaci o vyměnitelných dluhopisech nebo podobných cenných papírech nebo právech s vyznačením jejich počtu a rozsahu práv, které se zakládají,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období,
- výši odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních a správních orgánů z důvodu jejich funkce,
- informaci o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty,
- u jednotlivých položek dlouhodobých aktiv
 - zůstatky na začátku a konci účetního období, přírůstky a úbytky během účetního období,
 - výši opravných položek a opravek na začátku a na konci účetního období a jejich zvýšení či snížení během účetního období,

- výši úroků,
- výši odložené daně na konci účetního období,
- povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze, a jejich finanční dopad na účetní jednotku (viz tabulka č. 4).

Velká účetní jednotka doplní přílohu mimo jiné i o informace o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů. Tyto informace mohou být vynechány, pokud by jejich uvedení mohlo účetní jednotku vážně poškodit. Informace o vynechání těchto údajů se vždy uvede v účetní závěrce. Dále účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvede celkové odměny účtované auditorem za povinný audit roční účetní závěrky a celkové odměny účtované auditorem za jiné ověřovací služby, za daňové poradenství a jiné neauditorské služby (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39b).

Tabulka č. 4: Doplňující informace v příloze v účetní závěrce u střední účetní jednotky a velké účetní jednotky

Střední ÚJ	Velká ÚJ
základní informace	základní informace
název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek	název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek
výši vlastního kapitálu	výši vlastního kapitálu
výši výsledku hospodaření za poslední účetní období účetních jednotek	výši výsledku hospodaření za poslední účetní období účetních jednotek
název, sídlo a právní formu každé účetní jednotky, v níž je účetní jednotka společníkem s ručením neomezeným	název, sídlo a právní formu každé účetní jednotky, v níž je účetní jednotka společníkem s ručením neomezeným
název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny účetních jednotek	název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny účetních jednotek
název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejužší skupiny účetních jednotek	název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejužší skupiny účetních jednotek
místo, kde je možné získat konsolidovanou účetní závěrku	místo, kde je možné získat konsolidovanou účetní závěrku
počet a jmenovitou hodnotu nebo účetní hodnotu vydaných akcií během účetního období	počet a jmenovitou hodnotu nebo účetní hodnotu vydaných akcií během účetního období
informaci o vyměnitelných dluhopisech	informaci o vyměnitelných dluhopisech
průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období	průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období
výši odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních a správních orgánů z důvodu jejich funkce	výši odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních a správních orgánů z důvodu jejich funkce
informaci o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty	informaci o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty
jednotlivé položky dlouhodobých aktiv	jednotlivé položky dlouhodobých aktiv
výši odložené daně na konci účetního období	výši odložené daně na konci účetního období
povahu a obchodní účel operací účetní jednotky	povahu a obchodní účel operací účetní jednotky
informace o rozčlenění tržeb	informace o rozčlenění tržeb

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb. (2020), zpracováno autorkou

Doplňující informace v příloze v účetní závěrce u střední účetní jednotky a velké účetní jednotky, které mají mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou stejné.

2.5.2 Příloha podle právní úpravy EU

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU mění požadavky na uvádění určitých informací v příloze. Příloha v účetní závěrce je uvedena v pořadí, v jakém se jednotlivé položky uvádějí v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Struktura rozvahy a výkazu zisku a ztráty je ve směrnici daná, přičemž ji musí dodržovat velké účetní jednotky. Členské státy mohou poskytnout malým a středním účetním jednotkám určité zjednodušení (Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU).

Příloha v účetní závěrce je sestavena naopak. Nejdříve je stanoven obsah informací pro všechny účetní jednotky, k tomu se přidávají další dodatečné informace vyžadované pouze od středních účetních jednotek a k tomu se přidávají další dodatečné informace vyžadované jen od velkých účetních jednotek. Takové postupné přidávání požadovaných informací pro střední a velké účetní jednotky je zdůvodněn tím, že uživatelé účetních závěrek mají omezenou potřebu doplňujících informací k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Pro malé účetní jednotky může být nákladné tyto informace sesbírat. Pokud se však malé účetní jednotky rozhodnou dát do přílohy informace, které se ve směrnici nevyžadují, nemá se jim v tom bránit (Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU).

Velké účetní jednotky musí uvádět např. následující údaje (Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU):

- členění čistého obrátu podle kategorií činnosti a podle zeměpisného umístění trhu,
- náklady na služby poskytované podniku auditorům v členění na povinný audit roční účetní závěrky, jiné ověřovací služby, daňové poradenství a jiné neauditorské služby.

Členské státy mohou požadovat uvedení omezeného počtu dalších údajů, pokud si to výslovně vyžadují jejich vnitrostátní daňové právní předpisy a jsou nezbytné pro účely výběru daní.

3 Analýza obsahu přílohy v účetní závěrce u obchodních korporací

Z předchozí kapitoly zcela jednoznačně vyplynulo, že pro uživatele účetních výkazů je příloha v účetní závěrce velmi důležitým informačním zdrojem. To z důvodu, aby bylo možno pochopit jednotlivé souvislosti a také významné události, k nimž v dané účetní jednotce došlo v průběhu daného kalendářního roku, resp. v průběhu účetního období.

Z předchozích teoretických poznatků také vyplynulo, že v českém právním řádu jsou vymezeny přesné požadavky, na základě, kterých musí příloha v účetní závěrce každé účetní jednotky obsahovat přesně dané údaje. Jde o takové údaje, které není možné vyčíst z účetních výkazů, jako je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled peněžních toků a přehled o změnách vlastního kapitálu. Kromě toho příloha také může uživatele seznámit s dalšími dodatečnými informacemi o takových skutečnostech, které nelze zjistit jinou formou, zároveň jde o důležitá fakta, která mají vliv na samotné další fungování uvedené obchodní korporace.

Z toho jednoznačně plyne, že v příloze v účetní závěrce se objevují zásadní zdroje informací, které vypovídají o tom, jak jsou účetní jednotkou hrazeny vlastní závazky, jak odběratelé hradí vystavené faktory, jakým způsobem jsou realizovány zakázky apod. To jsou důležité informace např. pro budoucí investory, odběratele, stávající i potenciální akcionáře apod. Tito uživatelé si mohou poměrně jednoduše, a to právě informacemi z přílohy, udělat o dané účetní jednotce přehled o tom, jak daná účetní jednotka funguje, zda je vhodným objektem pro další investici či nikoliv apod. Tyto informace mohou posloužit také bankám, pokud bude daná účetní jednotka žádat o bankovní úvěr. Pro banky je v této souvislosti důležité vědět, jak si daná účetní jednotka stojí, zda je dostatečně likvidní, bonitní apod.

Z výše uvedených informací se proto zcela jednoznačně příloha v účetní závěrce jeví jako opodstatněný zdroj veškerých informací. Přitom mnohdy nezáleží na tom, zda se jedná o velké či malé účetní jednotky, ačkoliv právě u velkých účetních jednotek je nutnost uvádění veškerých informací dle příslušné vyhlášky č. 500/2002 Sb. ještě o to významnější. V případě, že by takové účetní jednotky zatajily některé významné skutečnosti (může se např. jednat o fakta, která by měla vliv na soudní spory, na

neschopnost uhradit závazky aj.), mělo by to hlubší dopad na některé uživatele, např. na akcionáře, banky, zaměstnance.

Nelze také opomenout skutečnost, že v praxi se objevuje mnoho účetních jednotek, u nichž bylo odhaleno porušení povinnosti zveřejnění účetní závěrky. Některé účetní jednotky se dokonce domnívají, že není vůbec zapotřebí přílohu v účetní závěrce zpracovávat, že jde jenom o jakési byrokratické nařízení, a proto mnohdy do příloh neuvádějí všechny informace, ačkoliv jim to příslušná vyhláška č. 500/2002 Sb. nařizuje, jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole.

Je tedy třeba zjistit, jaké konkrétní informace zpravidla chybí, a jaké to může mít v praxi následky. Veškerá zjištění v rámci této analýzy budou podpořena vlastními vytvořenými tabulkami a grafy.

Nejdříve však bude charakterizován samotný výzkumný vzorek obchodních korporací (účetních jednotek), které byly vybrány pro analýzu obsahu přílohy v účetní závěrce, tj. jaké informace jsou v příloze v účetní závěrce obsaženy a jaké naopak ne, jaký je rozdíl uváděných informací v jednotlivých kategoriích účetních jednotek. Závěr této kapitoly je tvořen zhodnocením všech zjištění v návaznosti na stanovené cíle.

3.1 Charakteristika vybraného vzorku obchodních korporací

Vybraný vzorek obchodních korporací obsahuje sto účetních jednotek, jejichž ekonomickou činností je zemědělství, popřípadě jejich převažující činnost jsou zemědělské produkty – výroba a velkoobchod. Vybrané účetní jednotky byly rozděleny do čtyř kategorií - mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. V každé kategorii se nachází dvacet pět účetních jednotek.

Veškeré tyto zemědělské účetní jednotky byly vyhledány v databázi Ministerstva zemědělství České republiky, na portále eAGRI – v Evidenci zemědělských podnikatelů. Podle Ministerstva zemědělství České republiky (2019) bylo ke dni 31. prosince 2019 v této databázi zaevidováno celkem 49 426 fyzických osob a celkem 10 102 právnických osob. Nejvíce z nich má sídlo ve Středočeském, v Jihomoravském a Jihočeském kraji. Blíže pak byly vybrané účetní jednotky specifikovány na základě dat ze Sbírký listin, kterou provozuje na webovém portále Veřejný rejstřík a Sbírký listin Ministerstvo

spravedlnosti České republiky (2020). Odtud také byly čerpány jednotlivé informace o účetních závěrkách vybraných účetních jednotek.

Vybrané účetní jednotky byly společnostmi s ručením omezeným, nebo akciovými společnostmi. Jak vyplývá z níže uvedené tabulky č. 5, jde celkem o 94 účetních jednotek, přičemž zbylé jsou družstvy.

Tabulka č. 5: Charakteristika souboru účetních jednotek podle typu obchodní korporace

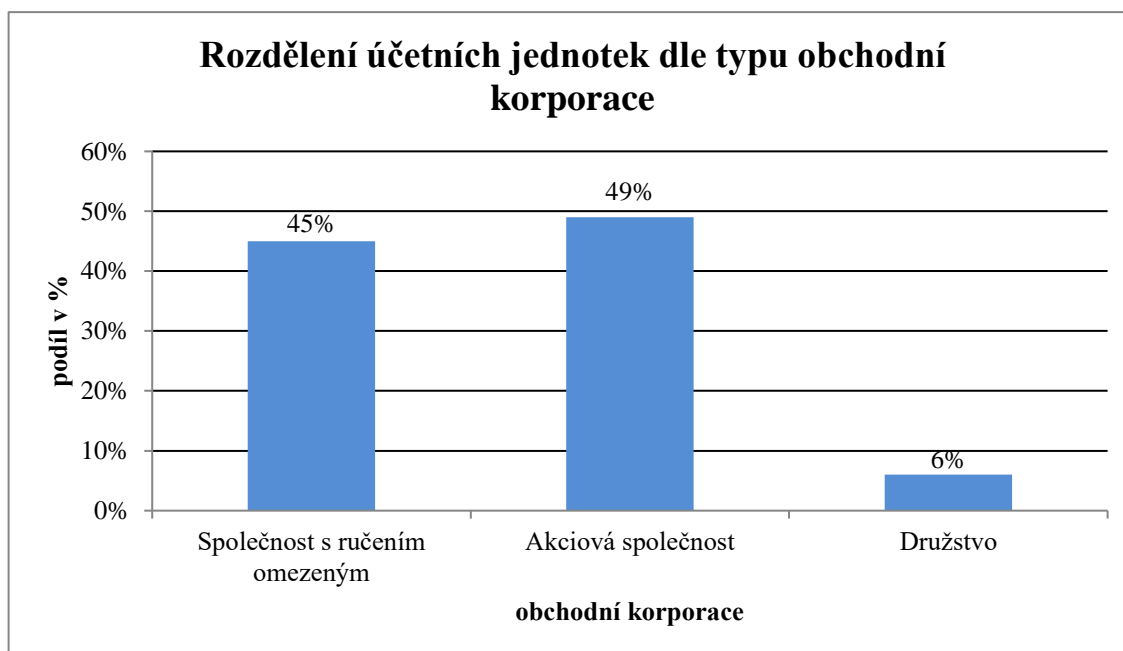
Kategorie účetní jednotky	s. r. o.		a. s.		družstvo	
	Abs.	%	Abs.	%	Abs.	%
Mikro ÚJ	24	96	1	4	0	0
Malá ÚJ	12	48	10	40	3	12
Střední ÚJ	2	8	21	84	2	8
Velká ÚJ	7	28	17	68	1	4
Celkem	45	45	49	49	6	6

Zdroj: zpracováno autorkou

Na podkladě výše uvedené tabulky č. 5 (a je to přehledně znázorněno také v grafu č. 1), se v daném rozboru účetních jednotek nejvíce nalézají akciové společnosti, celkový počet 49 ze 100 (49 %), dále jde o společnosti s ručením omezeným (45 ze 100, tj. 45 %). Naopak nejméně je družstev, pouze 6 (6 %).

Pokud lze touto optikou nahlédnout na účetní jednotky dle jejich velikosti, lze podle procentuálního rozčlenění zjistit, že mikro účetní jednotky jsou v převážné většině společnosti s ručením omezeným (96 %). Co se týče malých účetních jednotek, zde již začínají nabývat na počtu také akciové společnosti (40 %), více je však stále společností s ručením omezeným (48 %), nacházejí se zde také tři družstva (12 %). U středních účetních jednotek se jedná zejména o akciové společnosti (84 %), podobně jako u velkých podniků (68 %), kde je však i více společností s ručením omezeným (28 %), než v případě středních podniků (8 %).

Graf č. 1: Rozdělení účetních jednotek dle typu obchodní korporace



Zdroj: zpracováno autorkou

Graf č. 1 jednoznačně poukazuje na to, že mezi vybranými sto zemědělskými účetními jednotkami v rámci analýzy v bakalářské práci, se nejčastěji jedná o akciové společnosti, které jsou dle počtu následovány společnostmi s ručením omezeným. Jde o většinu všech vybraných účetních jednotek, družstva představují jenom nepatrnou část vybraných účetních jednotek. Do tohoto rozboru nebyly záměrně vybrány fyzické osoby.

3.2 Analýza obsahu přílohy v účetní závěrce

V této části je již pojednáno o jednotlivých informacích a položkách, které jsou a nejsou v příloze v účetní závěrce jednotlivých účetních jednotek obsaženy. Pozornost je vztažena k tomu, co má být v příloze v účetní závěrce dle příslušné vyhlášky č. 500/2002 Sb. uvedeno, zjišťováno je také, jaké položky či informace jsou nad rámec této vyhlášky. Na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. podle § 39 a § 39a - 39c je analýza obsahu přílohy v účetní závěrce rozdělena do pěti okruhů, zároveň vychází z teoretických poznatků předchozí kapitoly. Jde o:

- základní údaje o dané účetní jednotce,

- informace, které poukazují na využívané účetní metody, na obecné účetní zásady a na způsoby oceňování,
- doplňující informace vztahující se k výkazu zisku a ztráty a rozvahy, jde také o vysvětlení významných položek těchto účetních výkazů,
- další uváděné informace uváděné podle kategorie účetní jednotky,
- informace týkající se biologických aktiv, ekologie a životního prostředí.

Veškeré údaje jsou pro přehlednost doplněny příslušnými tabulkami a grafy, které jsou náležitě okomentovány.

3.2.1 Základní údaje týkající se dané účetní jednotky

Co se týče obecných či základních údajů, postupuje se podle § 39 odst. 1 až odst. 3 vyhlášky č. 500/2012 Sb. a podle § 18 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Bližší informace byly popsány v předcházející druhé kapitole. Jde proto o veškeré základní informace, prostřednictvím kterých je možné obecně identifikovat účetní jednotku, zjistit, kdo je vlastníkem či vlastníky dané účetní jednotky, kolik zaměstnanců v ní pracuje a jaké je množství, respektive objem v Kč v případě vynaložených osobních nákladů. Právě tato položka se považuje za jednu z nejvíce citlivých informací, neboť se vztahuje na veškeré vyplacené osobní náklady a odměny, které byly vyplaceny zaměstnancům dané účetní jednotky. Tato informace je však důležitá pro uživatele účetní závěrky, neboť si díky tomu může vytvořit určitou představu o tom, jaká je přibližná průměrná mzda zaměstnance v účetní jednotce. Dále si může uživatel vytvořit závěr o nákladovosti účetní jednotky ve vztahu k zaměstnancům.

Do této analýzy byly zařazeny dvě konkrétní položky, a to název a sídlo účetní jednotky a údaj o průměrném počtu zaměstnanců (viz tabulka č. 6).

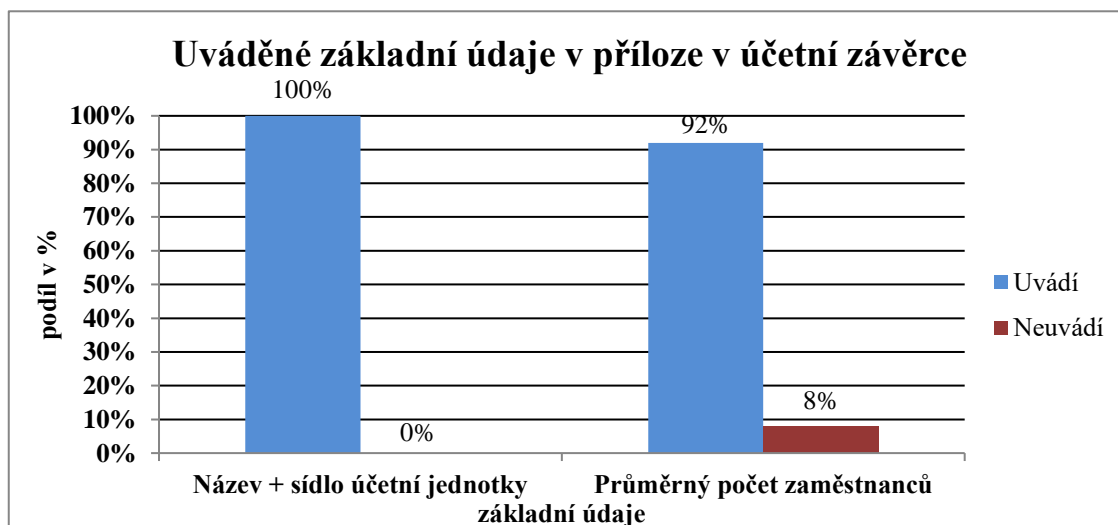
Tabulka č. 6: Základní údaje uváděné v příloze v účetní závěrce dle kategorie účetní jednotky

Kategorie účetní jednotky	Název + sídlo ÚJ		Průměrný počet zaměstnanců	
	Uvádí	Neuvádí	Uvádí	Neuvádí
Mikro ÚJ	25 (100 %)	0 (0 %)	21 (84 %)	4 (16 %)
Malá ÚJ	25 (100 %)	0 (0 %)	21 (84 %)	4 (16 %)
Střední ÚJ	25 (100 %)	0 (0 %)	25 (100 %)	0 (0 %)
Velká ÚJ	25 (100 %)	0 (0 %)	25 (100 %)	0 (0 %)
Celkem	100 (100 %)	0 (0 %)	92 (92 %)	8 (8 %)

Zdroj: zpracováno autorkou

Na základě výše uvedené tabulky č. 6 je zřejmé, že název a sídlo dané účetní jednotky je v přílohách vybraných zemědělských účetních jednotek uvedeno vždy, tato informace byla nalezena u celkem 100 účetních jednotek ze všech (100 %). Zde nebyl nalezen žádný rozdíl mezi účetními jednotkami podle jejich velikosti. Jiná situace byla zjištěna v případě průměrného počtu zaměstnanců. Zatímco střední a velké účetní jednotky tento údaj uváděly v rámci přílohy vždy, mikro a malé účetní jednotky ho uváděly pouze v 84 % (celkem 21 účetních jednotek). **Celkem však průměrný počet zaměstnanců uvedlo 92 zemědělských účetních jednotek (92 %), pouze 8 (8 %) tak nečinilo (viz graf č. 2).**

Graf č. 2: Uváděné základní údaje v příloze v účetní závěrce



Zdroj: zpracováno autorkou

Na základě grafu č. 2 je zřejmé, že právě základní údaje dle této analýzy nejsou významnějším problémem, zpravidla je téměř všechny vybrané účetní jednotky uvádějí. Uživatelé účetní závěrky si tak mohou hned zjistit, kde daná účetní jednotka sídlí, jaký je její název a kolik eviduje zaměstnanců.

3.2.2 Údaje týkající se účetních metod, obecných účetních zásad a způsobů oceňování

V této části analýzy bylo zjišťováno, jaké účetní metody daná účetní jednotka využívá, jaké konkrétní obecné účetní zásady aplikuje, a to včetně způsobů oceňování. V tomto případě je postupováno podle § 39 odst. 1 písm. b) a písm. c) vyhlášky č. 500/2012 Sb. Bližší informace jsou uvedeny v předcházející kapitole. Uživatelé účetní závěrky se díky těmto údajům mohou více dozvědět o tom, jak se postupuje v případě, že účetní jednotka vytváří a stanovuje opravné položky, když přepočítává cizí měny apod. Jde opět o velmi důležitý zdroj informací poukazující na způsob fungování dané účetní jednotky. S ohledem na tyto údaje, mají velký vliv na hodnoty, jež jsou uváděny v rozvaze a zejména pak ve výkazu zisku a ztráty. Hodnota těchto informací spočívá také v pomoci uživatelům účetních závěrek, aby mohli pochopit, co dané hodnoty znamenají a jak konkrétně ovlivňují hospodaření účetních jednotek.

V rozboru byly využity následující dvě položky, jež byly sledovány, a to účetní zásady a metody a informace o oceňování (viz tabulka č. 7).

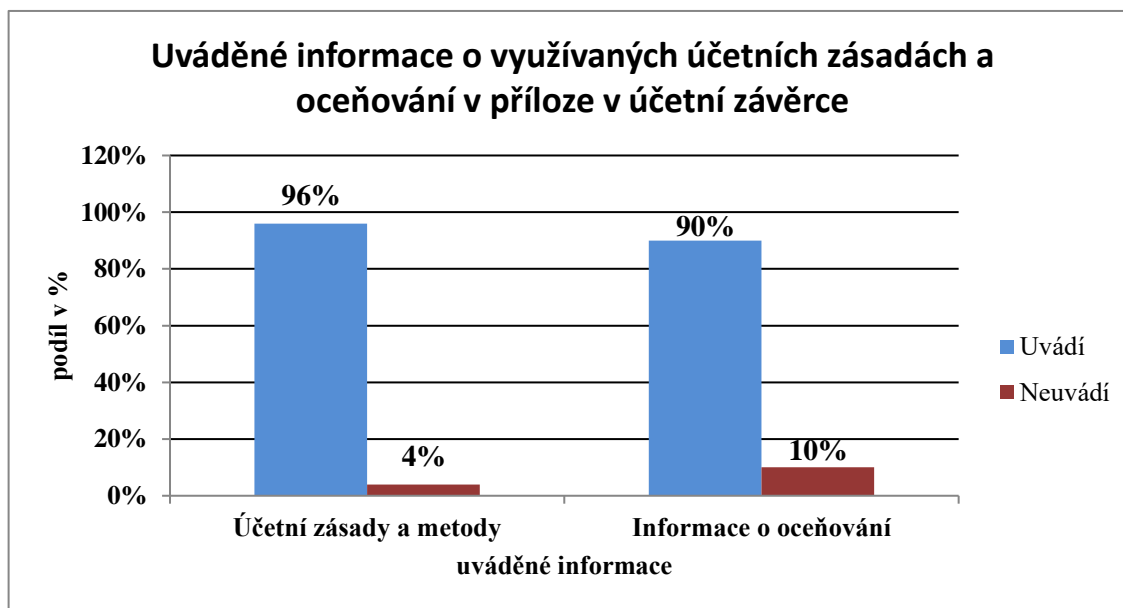
Tabulka č. 7: Informace o oceňování a účetních zásadách uváděných v příloze v účetní závěrce dle kategorie účetní jednotky

Kategorie účetní jednotky	Účetní zásady a metody		Informace o oceňování	
	Uvádí	Neuvádí	Uvádí	Neuvádí
Mikro ÚJ	21 (84 %)	4 (16 %)	15 (60 %)	10 (40 %)
Malá ÚJ	25 (100 %)	0 (0 %)	25 (100 %)	0 (0 %)
Střední ÚJ	25 (100 %)	0 (0 %)	25 (100 %)	0 (0 %)
Velká ÚJ	25 (100 %)	0 (0 %)	25 (100 %)	0 (0 %)
Celkem	96 (96 %)	4 (4 %)	90 (90 %)	10 (10 %)

Zdroj: zpracováno autorkou

Na základě výše uvedené tabulky č. 7 je zřejmé, že informace o využívaných účetních zásadách a metodách dané účetní jednotky je v přílohách v účetní závěrece vybraných zemědělských účetních jednotek uvedeno téměř vždy, tato informace byla nalezena u celkem 96 účetních jednotek (96 %). Uvedenou informaci uváděly všechny malé, střední a velké účetní jednotky, naopak pouze 84 % mikro účetních jednotek (21, zbylé 4 ji neuváděly). Je tedy patrné, že zde existuje rozdíl mezi mikro účetní jednotkou a ostatními kategoriemi účetních jednotek. **Zcela stejná situace byla zjištěna v případě informací o oceňování.** Zatímco malé, střední a velké účetní jednotky tento údaj uváděly v rámci přílohy v účetní závěrece vždy, mikro účetní jednotky tak činily pouze v 60 % (15 účetních jednotek). **Celkem informace o oceňování uvedlo 90 účetních jednotek (90 %), 10 účetních jednotek (10 %) tak nečinilo, jednalo se výhradně o mikro účetní jednotky (viz graf č. 3).**

Graf č. 3: Uváděné informace o využívaných účetních zásadách a oceňování v příloze v účetní závěrece



Zdroj: zpracováno autorkou

Na základě grafu č. 3 je zřejmé, že ani další kategorie údajů v příloze v účetní závěrece dle tohoto rozboru není významnějším problémem, zpravidla je téměř všechny účetní jednotky uvádějí. Mikro účetní jednotky se spíše nezmiňují o informacích týkajících se oceňování. Důvodem může být také absence majetku týkající se oceňování, a to s ohledem na velikost dané účetní jednotky.

3.2.3 Doplnující informace týkající se dané účetní jednotky

Tato třetí kategorie údajů je poměrně obsáhlá. Vychází z § 39 odst. 1 písm. d) až písm. h) vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jde o takové informace, které mohou rozšiřovat údaje. Účetní jednotky je uvedly buď v rozvaze nebo ve výkazu zisku a ztráty, nicméně se jedná o údaje, které v těchto účetních výkazech nebyly vykázány zcela samostatně. Z uvedené vyhlášky č. 500/2002 Sb. také plyne, že jde např. o uvedení konkrétních informací o tom, v jaké výši mají dané účetní jednotky pohledávky a dluhy, jaká je jejich výše závazkových vztahů, jaká je výše záloh, zápůjček nebo úvěrů apod.

Na základě výše uvedeného je patrné, že tyto informace v sobě obsahují významný zdroj údajů, jimiž je možné doplnit ty informace, které účetní jednotka uvedla do účetních výkazů, avšak je dále ještě rozšiřuje, tím si může uživatel udělat lepší náhled na danou účetní jednotku komplexně. Příloha v účetní závěrce tímto značným způsobem zprůhledňuje všechny údaje uváděné v účetních výkazech.

K provedení analýzy bylo využito celkem pět konkrétních položek:

- výše závazkových vztahů delší než 5 let,
- celková výše závazkových vztahů krytá věcnými zárukami,
- výše záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů,
- výše a povaha jednotlivých položek výnosů a nákladů,
- celková výši závazkových vztahů neuvedených v rozvaze (viz tabulka č. 8).

Tabulka č. 8: Doplnující informace uváděné v příloze v účetní závěrce dle kategorie účetní jednotky

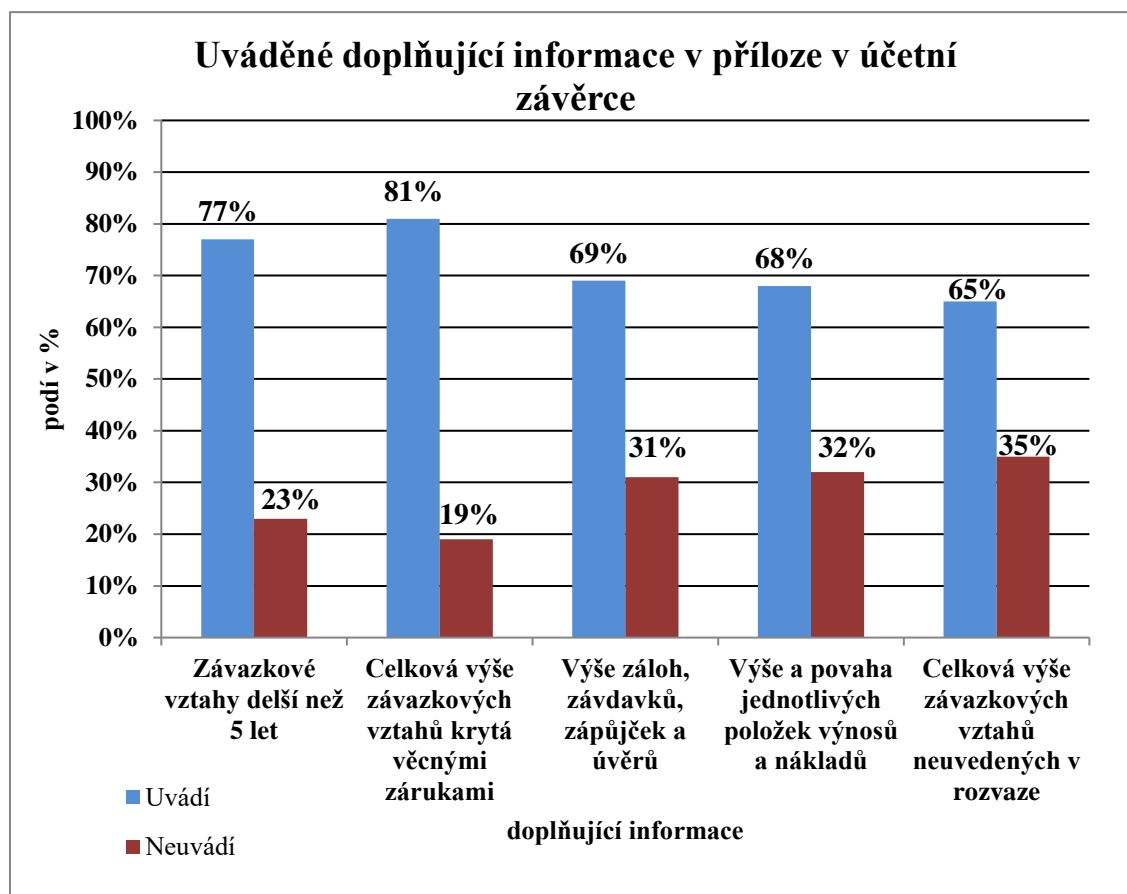
Kategorie účetní jednotky	Uváděné závazkové vztahy delší než 5 let		Uváděná celková výše závazkových vztahů		Uváděná výše záloh, úvěrů aj.		Uváděná výše výnosů a nákladů		Uváděná celková výše závazkových vztahů neuvedených v rozvaze	
	Ano	Ne	Ano	Ne	Ano	Ne	Ano	Ne	Ano	Ne
Mikro ÚJ	12 (48 %)	13 (52 %)	15 (60 %)	10 (40 %)	13 (52 %)	12 (48 %)	9 (36 %)	16 (64 %)	4 (16 %)	21 (84 %)
Malá ÚJ	19 (76 %)	6 (24 %)	18 (72 %)	7 (28 %)	20 (80 %)	5 (20 %)	17 (68 %)	8 (32 %)	18 (72 %)	7 (28 %)
Střední ÚJ	23 (92 %)	2 (8 %)	25 (100 %)	0 (0 %)	17 (68 %)	8 (32 %)	22 (88 %)	3 (12 %)	21 (84 %)	4 (16 %)
Velká ÚJ	23 (92 %)	2 (8 %)	23 (92 %)	2 (8 %)	19 (76 %)	6 (24 %)	20 (80 %)	5 (20 %)	22 (88 %)	3 (12 %)
Celkem	77 (77 %)	23 (23 %)	81 (81 %)	19 (19 %)	69 (69 %)	31 (31 %)	68 (68 %)	32 (32 %)	65 (65 %)	35 (35 %)

Zdroj: zpracováno autorkou

Na základě výše uvedené tabulky č. 8 je zřejmé, že doplňující informace již nejsou tak často začleňovány do přílohy v účetní závěrce, jako tomu bylo v případě předcházejících dvou kategorií informací. Ačkoliv i tyto údaje jsou dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. povinností, aby je účetní jednotky uváděly, je zcela zřejmé, a tato analýza to jednoznačně dokazuje, že teorie a realita se neshodují. Tabulka č. 8 poukazuje na to, že opět jsou značné rozdíly mezi mikro účetními jednotkami a ostatními kategoriemi účetních jednotek. Zatímco jsou významné rozdíly mezi mikro a malou účetní jednotkou, co se týče uvádění konkrétních doplňujících informací, mezi malou a střední účetní jednotkou, případně velkou účetní jednotkou již takovou diferencí nelze postihnout, ačkoliv zde zcela jistě mírné rozdíly existují.

Nejčastěji z doplňujících informací je uváděna celková výše všech závazkových vztahů, tu uvádí celkem 81 vybraných účetních jednotek (81 %), naproti tomu nejméně zemědělské účetní jednotky v příloze v účetní závěrce prezentovaly údaje vztahující se k celkové výši závazků, které nebyly vykázány v rozvaze. Tento druh údajů uvádí zcela minimálně mikro účetních jednotek (16 %), naproti tomu většina středních (84 %) a velkých (88 %) účetních jednotek, celkem pak 65 všech účetních jednotek (65 %), jak je znázorněno v grafu č. 4.

Graf č. 4: Uváděné doplňující informace v příloze v účetní závěrce



Zdroj: zpracováno autorkou

Právě tyto doplňující informace lze považovat za důležité, jelikož skrývají významný potenciál umožňující uživateli účetní závěrky zjistit, jak si daná účetní jednotka stojí. Tyto informace totiž v sobě zahrnují výši jednotlivých dluhů (závazků různého typu), čímž lze rychle zjistit, jak si daná účetní jednotka stojí. A právě v mnohých případech tyto informace nejsou zejména uváděny mikro účetní jednotkami, což může daný uživatel účetního výkazu vidět jako značný problém. Může to být např. pro banku důvod, proč účetní jednotce úvěr neposkytnout, neboť se může domnívat, že skrývá další náklady spojené s užívanými úvěry či půjčkami.

3.2.4 Další informace uváděné v příloze v účetní závěrce

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je uvedeno, a to konkrétně v ustanovení § 39a až 39c, že součástí přílohy v účetní závěrce mají být i doplňující informace, které se však liší podle toho, zda se jedná o mikro a malou účetní jednotku, střední či velkou účetní jednotku.

Je třeba poukázat na to, že se jedná spíše o méně významné informace, nicméně ani ty nemohou být zanedbány, neboť mohou uživatelům účetních výkazů rozšířit jejich pohled na fungování dané účetní jednotky a díky tomu zjistit, jak si tato vede z finančního či jiného hlediska.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je např. uvedeno, že malé a mikro účetní jednotky, které povinně ověřují svoji účetní závěrku auditorem, musí v příloze v účetní závěrce uvést např. informace týkající se položek dlouhodobých aktiv nebo název a sídlo účetní jednotky sestavující konsolidovanou účetní závěrku. Detailnější informace již byly uvedeny v předcházející kapitole. To bylo také důvodem, proč byly u jednotlivých účetních jednotek stanoveny následující položky, jež byly v přílohách v účetní závěrce u jednotlivých zemědělských účetních jednotek sledovány.

U mikro a malých účetních jednotek byla provedena analýza níže uvedených položek:

- informace o nabytí vlastních akcií nebo podílů,
- jednotlivé položky dlouhodobých aktiv,
- název a sídlo účetní jednotky sestavující konsolidovanou účetní závěrku,
- povaha a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze,
- informace o transakcích uzavřené se spřízněnou stranou.

U středních a velkých účetních jednotek byla provedena analýza níže uvedených položek:

- základní informace,
- název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek,
- výše vlastního kapitálu,
- výše výsledku hospodaření za poslední účetní období účetních jednotek,
- název, sídlo a právní forma každé účetní jednotky, v níž je účetní jednotka společníkem s ručením neomezeným,
- název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny účetních jednotek,

- název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejužší skupiny účetních jednotek,
- místo, kde je možné získat konsolidovanou účetní závěrku,
- počet a jmenovitá hodnota nebo účetní hodnota vydaných akcií během účetního období,
- informace o vyměnitelných dluhopisech,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období,
- výše odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních a správních orgánů z důvodu jejich funkce,
- informace o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty,
- jednotlivé položky dlouhodobých aktiv,
- výše odložené daně na konci účetního období,
- povaha a obchodní účel operací účetní jednotky,
- informace o rozčlenění tržeb.

S ohledem na odlišné položky u jednotlivých kategorií účetních jednotek byly v této části bakalářské práce vypracovány dvě tabulky a k nim začleněny dva odlišné grafy, které mohly reagovat na zjištění, zda daná kategorie účetní jednotky v příloze v účetní závěrce tyto údaje uvádí, či nikoliv (viz tabulka č. 9 a č. 10).

Tabulka č. 9: Další informace uváděné v příloze v účetní závěrce u mikro účetních jednotek a malých účetních jednotek

Uváděná další informace	Mikro ÚJ		Malá ÚJ	
	Uvádí	Neuvádí	Uvádí	Neuvádí
Informace o nabytí vlastních akcií nebo podílů	3 (12 %)	22 (88 %)	6 (24 %)	19 (76 %)
Jednotlivé položky dlouhodobých aktiv	0 (0 %)	25 (100 %)	20 (80 %)	5 (20 %)
Název a sídlo účetní jednotky sestavující konsolidovanou účetní závěrku	0 (0 %)	25 (100 %)	6 (24 %)	19 (76 %)
Povaha a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze	0 (0 %)	25 (100 %)	4 (16 %)	21 (84 %)
Informace o transakcích uzavřené se spřízněnou stranou	0 (0 %)	25 (100 %)	7 (28 %)	18 (72 %)

Zdroj: zpracováno autorkou

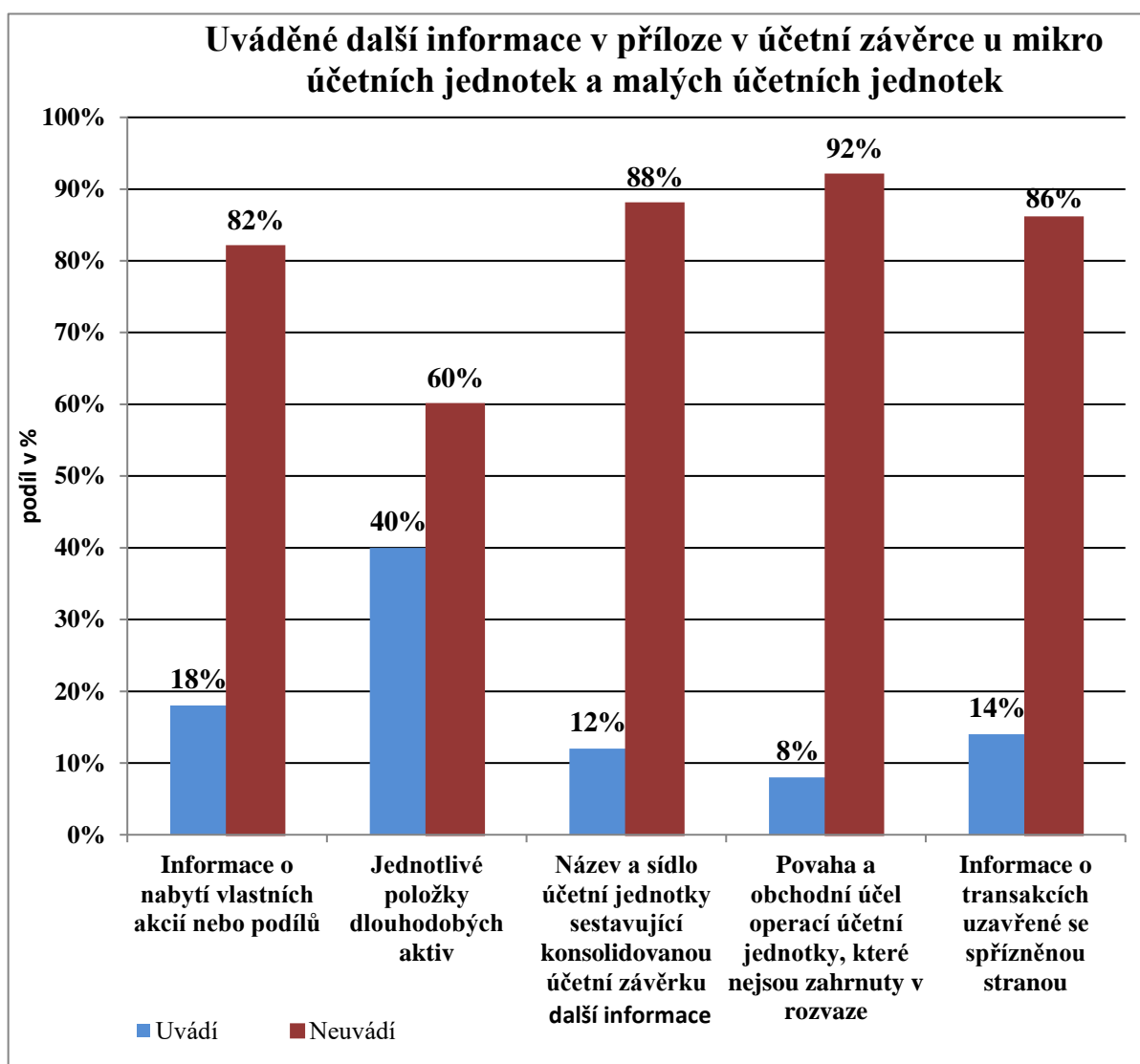
Na základě výše uvedené tabulky č. 9 vyplývá, že většina mikro účetních jednotek neuvádí na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. žádné další informace. Pouze 3 mikro účetní jednotky (12 %) uvádějí v příloze v účetní závěrce informace, jejichž prostřednictvím lze zjistit, jak nabyly vlastní akcie nebo podíly. Zbylých 22 mikro účetních jednotek (88 %) však uvedenou skutečnost neprezentuje. Zde je však důležité zjistit, jaký počet mikro účetních jednotek je akciovou společností nebo společností s ručením omezeným, neboť to se váže k těmto obchodním korporacím. Družstev se tato skutečnost netýká, a proto logicky nemohou mít tuto položku součástí přílohy. Při bližším rozboru však bylo zjištěno, že mezi vybranými mikro účetními jednotkami se nenachází ani jedno družstvo. Z toho vyplývá, že tuto informaci by měla uvádět každá mikro účetní jednotka, což se však nepotvrdilo. Co se týká dalších položek, žádná z nich nebyla v přílohách v účetní závěrce u mikro účetních jednotek uvedena.

To je však výrazným rozdílem u malých účetních jednotek. Nejčastěji malé účetní jednotky v příloze v účetní závěrce uváděly jednotlivé položky dlouhodobých aktiv, celkem byly tyto informace nalezeny u 20 malých účetních jednotek (80 %), pouze u 5 z nich nebyly (20 %). Co se týká dalších informací, ty již byly začleněny do přílohy s menší frekvencí, nejvíce se jednalo o informace, které odkazují na transakce, jež byly

uzavřeny se spřízněnou stranou. Celkem byly tyto údaje nalezeny u 7 malých účetních jednotek (28 %). I tyto informace však svědčí o tom, že dalším informacím není v případě mikro a malých účetních jednotek věnována pozornost v té míře, jak jim ukládá vyhláška č. 500/2002 Sb.

Níže uvedený graf č. 5 shrnuje výsledky pro celou kategorii respondentů mikro a malých účetních jednotek:

Graf č. 5: Uváděné další informace v příloze v účetní závěrce u mikro účetních jednotek a malých účetních jednotek



Zdroj: zpracováno autorkou

S využitím grafu č. 5 je možné další informace uváděné v příloze k účetní závěrce ohodnotit na celém vzorku mikro a malých účetních jednotek, neboť ty mají tyto informace uvádět shodně, a proto lze tuto kategorii zemědělských účetních jednotek ohodnotit dohromady. Především je možné vyhodnotit, že další informace nejsou obecně u mikro a malých účetních jednotek v příloze v účetní závěrce uváděny, neboť většina sledovaných položek uváděna nebyla, a to v průměru u 82 % až 86 % mikro a malých účetních jednotek. V tomto případě tvoří výjimku pouze položky vztahující se k dlouhodobým aktivům. Z tohoto pohledu by se proto dalo konstatovat, že uživatelům účetních výkazů tyto účetní jednotky nepřinášejí žádné bližší informace o tom, kdo sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, jaké existují transakce, které účetní jednotky uzavřely se spřízněnou stranou, ani se toho nelze příliš dozvědět o tom, jakým způsobem účetní jednotky nabyly vlastní akcie a podíly.

Dále se pozornost v případě uvádění dalších informací přesunula na střední a velké účetní jednotky. V tomto případě se již jedná o podstatně více informací, než v případě mikro a malých účetních jednotek, jak prezentuje tabulka č. 10:

Tabulka č. 10: Další informace uváděné v příloze v účetní závěrce u středních účetních jednotek a velkých účetních jednotek

Další uváděné informace	Střední ÚJ		Velká ÚJ	
	Uvádí	Neuvádí	Uvádí	Neuvádí
Základní informace	25 (100 %)	0 (0 %)	25 (100 %)	0 (0 %)
Název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek	7 (28 %)	18 (72 %)	19 (76 %)	6 (24 %)
Výše vlastního kapitálu	18 (72 %)	7 (28 %)	22 (88 %)	3 (12 %)
Výše výsledku hospodaření za poslední účetní období účetních jednotek	9 (36 %)	16 (64 %)	16 (64 %)	9 (36 %)
Název, sídlo a právní forma každé účetní jednotky, v níž je účetní jednotka společníkem s ručením neomezeným	5 (20 %)	20 (80 %)	20 (80 %)	5 (20 %)
Název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny účetních jednotek	7 (28 %)	18 (72 %)	5 (20 %)	20 (80 %)
Název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejúžší skupiny účetních jednotek	8 (32 %)	17 (68 %)	4 (16 %)	21 (84 %)
Místo, kde je možné získat konsolidovanou účetní závěrku	6 (24 %)	19 (76 %)	9 (36 %)	16 (64 %)
Počet a jmenovitá hodnota nebo účetní hodnota vydaných akcií během účetního období	16 (64 %)	9 (36 %)	19 (76 %)	6 (24 %)
Informace o vyměnitelných dluhopisech	7 (28 %)	18 (72 %)	8 (32 %)	17 (68 %)
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období	25 (100 %)	0 (0 %)	25 (100 %)	0 (0 %)
Výše odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních a správních orgánů z důvodu jejich funkce	22 (88 %)	3 (12 %)	25 (100 %)	0 (0 %)
Informace o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty	18 (72 %)	7 (28 %)	23 (92 %)	2 (8 %)
Jednotlivé položky dlouhodobých aktiv	23 (92 %)	2 (8 %)	23 (92 %)	2 (8 %)
Výše odložené daně na konci účetního období	22 (88 %)	3 (12 %)	24 (96 %)	1 (4 %)
Povaha a obchodní účel operací účetní jednotky	8 (32 %)	17 (68 %)	18 (72 %)	7 (28 %)
Informace o rozčlenění tržeb	12 (48 %)	13 (52 %)	21 (84 %)	4 (16 %)

Zdroj: zpracováno autorkou

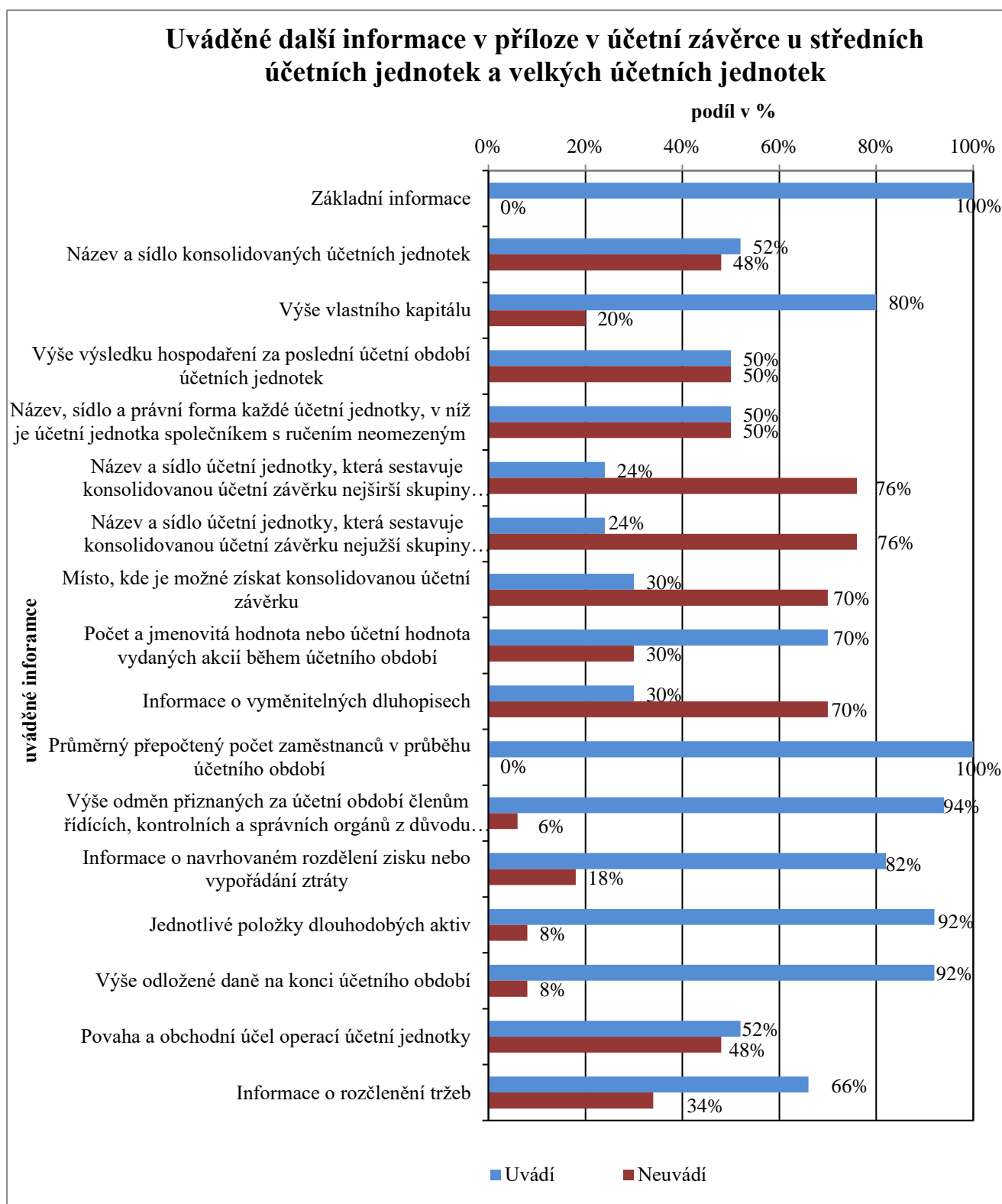
Z výše uvedené tabulky č. 10 je zcela zřejmé, že další uváděné informace mají v případě středních a velkých účetních jednotek značný informační potenciál. Navíc, na rozdíl od mikro a malých účetních jednotek, střední a velké účetní jednotky skutečně tyto informace do přílohy v účetní závěrce začleňují.

Příkladem je uvádění výše vlastního kapitálu nebo názvu, sídla a právní formy účetní jednotky, v níž je účetní jednotka společníkem s ručením omezeným. Jde tedy o informace, které celkově doplňují pohled na účetní jednotku, mohou rozšířit obzor uživatele účetních výkazů na to, o jakou účetní jednotku se jedná, zda sestavuje konsolidovanou účetní závěrku apod. **Z vybraných účetních jednotek bylo zjištěno, že více informací v tomto případě uvádí velké účetní jednotky, což však nemusí platit zcela vždy.** Všechny vybrané střední a velké účetní jednotky uvádí informace týkající se průměrného přepočteného počtu zaměstnanců, většina z nich také uvádí informace týkající se rozdělení zisku, dlouhodobých aktiv a v jaké výši byla odložena daň. Právě tento údaj v sobě skrývá vysoký informační potenciál, přičemž ho uvádí více velkých účetních jednotek (96 %), než-li středních účetních jednotek (88 %).

Významný rozdíl je také v případě uvádění informace vztahující se k rozčlenění tržeb. Zatímco tento údaj byl součástí přílohy v účetní závěrce u 21 velkých účetních jednotek (84 %), v případě středních účetních jednotek se jednalo o 12 z nich (48 %). To jsou významné rozdíly, podobně jako mezi mikro a malými účetními jednotkami, avšak nejde až o tolik propastné difference.

Graf č. 6 poukazuje na celkový vzorek středních a velkých účetních jednotek, z čehož lze vyčíst, které položky tyto účetní jednotky nejčastěji do přílohy v účetní závěrce uvádějí, a které naopak nejméně.

Graf č. 6: Uváděné další informace v příloze v účetní závěrce u středních účetních jednotek a velkých účetních jednotek



Zdroj: zpracováno autorkou

Z výše uvedené grafu zcela jednoznačně vyplývá, že všechny střední a velké vybrané účetní jednotky v příloze v účetní závěrce uvádějí základní informace, průměrný přepočtený počet zaměstnanců. Často jde však i o údaje, které lze také vyčíst z výkazu zisku a ztráty nebo rozvahy, ačkoliv v příloze v účetní závěrce jsou ještě více rozvinuty. Nicméně právě ty informace, které by mohly poukázat ještě více na fungování a hospodaření dané účetní jednotky, nejsou tak často uváděny, a to spíše velkými účetními jednotky. Z toho jednoznačně plyne, že v této oblasti mají všechny vybrané zemědělské účetní jednotky výrazné nedostatky.

3.2.5 Informace týkající se biologických aktiv, ekologie a životního prostředí

V této části bylo zjišťováno, zda vybrané účetní jednotky uvádějí v příloze v účetní závěrce informace nad rámec uváděných povinných informací, a to informace o biologických aktivech, ekologii a o životním prostředí.

Na základě provedené analýzy bylo zjištěno, že v příloze v účetní závěrce byly uváděny informace o přírůstech a úbytcích skotu a o rostlinné výrobě v rámci oceňování, tj. 90 % účetních jednotek, viz výše tabulka č. 7 a graf č. 3. Jak již bylo uvedeno, malé, střední a velké účetní jednotky informace o oceňování uváděly v rámci přílohy v účetní závěrce vždy, mikro účetní jednotky tak činily pouze v 60 % (celkem 15 účetních jednotek). Celkem tento údaj uvedlo 90 účetních jednotek (90 %), 10 účetních jednotek (10 %) tak nečinilo, jednalo se výhradně o mikro účetní jednotky. Důvodem může být také absence majetku týkající se oceňování, a to s ohledem na velikost dané účetní jednotky.

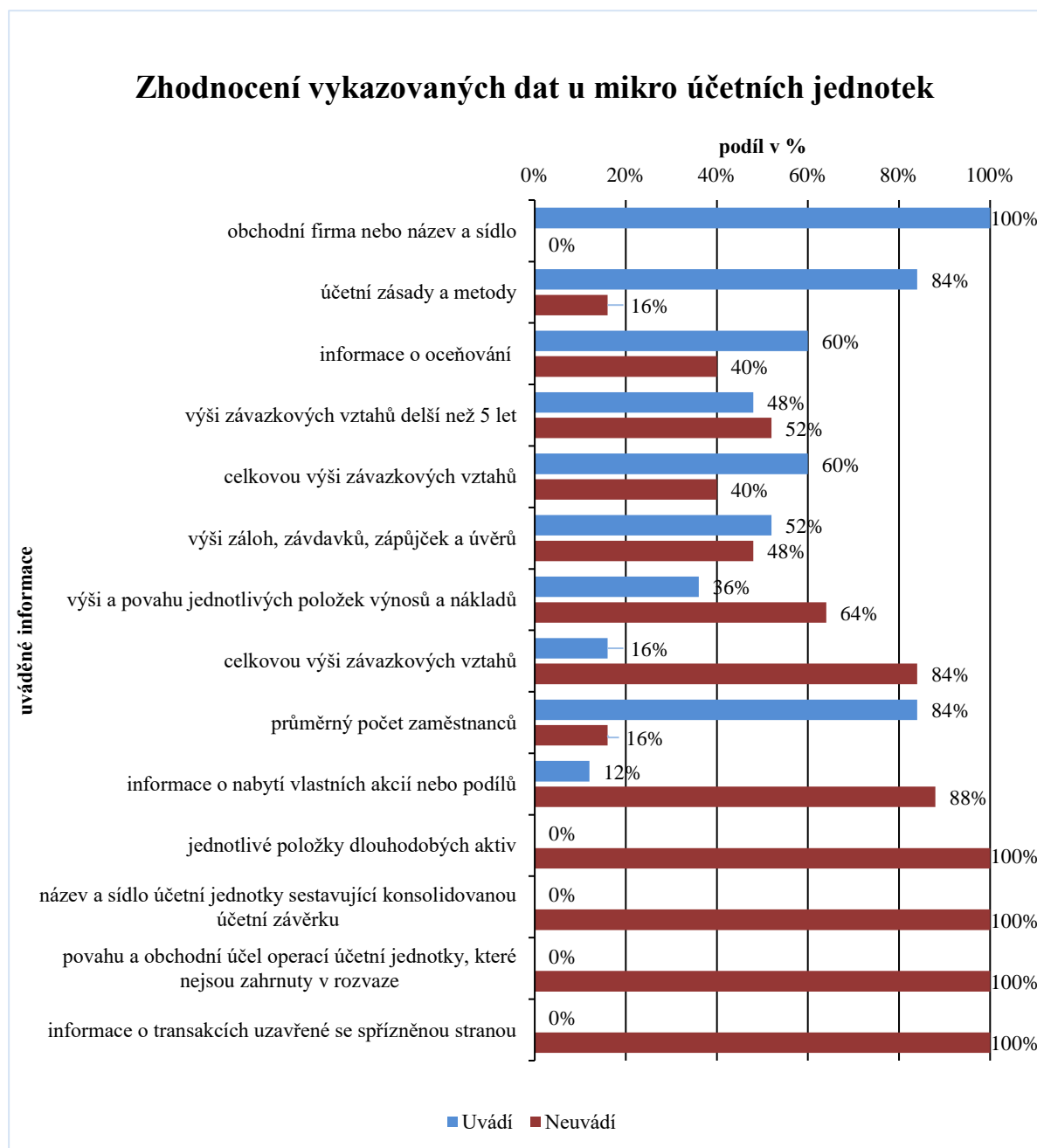
Informace o ekologii a o životním prostředí nejsou u mikro, malých, středních a velkých účetních jednotek v příloze v účetní závěrce vůbec uváděny.

3.3 Zhodnocení dosažených zjištění

V této poslední podkapitole budou zhodnocena všechna dosažená zjištění, a to za použití příslušných grafů, na nichž bude možno ukázat, k čemu příloha v účetní závěrce v případě vybraných účetních jednotek slouží a jaké informace tyto účetní jednotky do přílohy začleňují.

Nejdříve byla pozornost zaměřena na mikro účetní jednotky. Na podkladě grafu č. 7 je patrné, že mikro účetní jednotky do přílohy v účetní závěrce nejčastěji začleňují informace týkající se názvu obchodní firmy, sídla, účetních zásad a metod a průměrného počtu zaměstnanců. Naopak nejsou vůbec uváděny doplňující informace, které umožňují zprůhlednit hospodaření firmy.

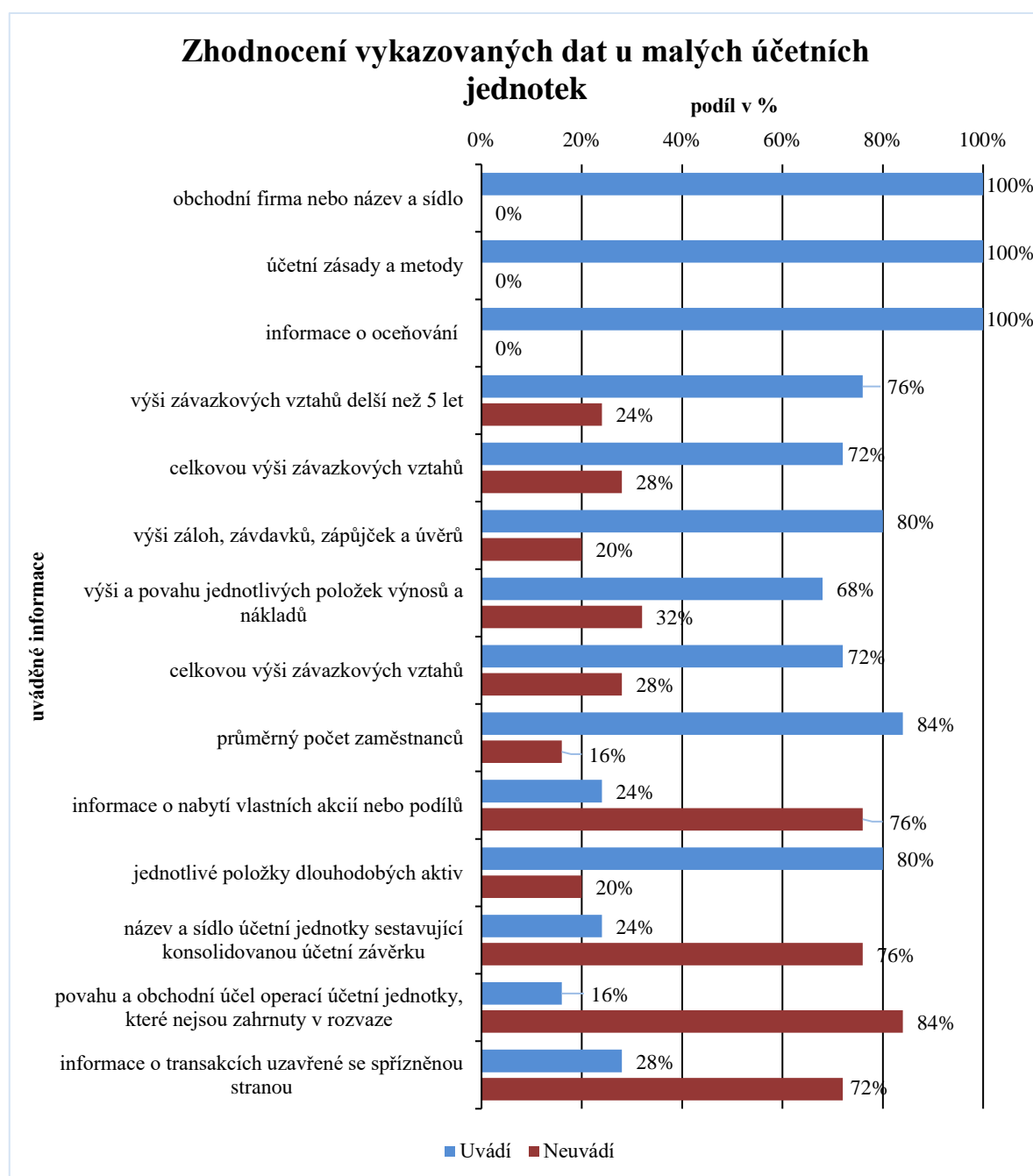
Graf č. 7: Zhodnocení vykazovaných dat u mikro účetních jednotek



Zdroj: zpracováno autorkou

Ve srovnání s tím byly u malých účetních jednotek zjištěny jiné výsledky. Mimo uvedené informace u mikro účetních jednotek, jsou uváděny i informace o oceňování, o výši závazkových vztahů, o celkové výši závazků jako takových. Ačkoliv některé doplňující a další informace uvádějí, v mnohých případech spíše absentují, viz graf č. 8.

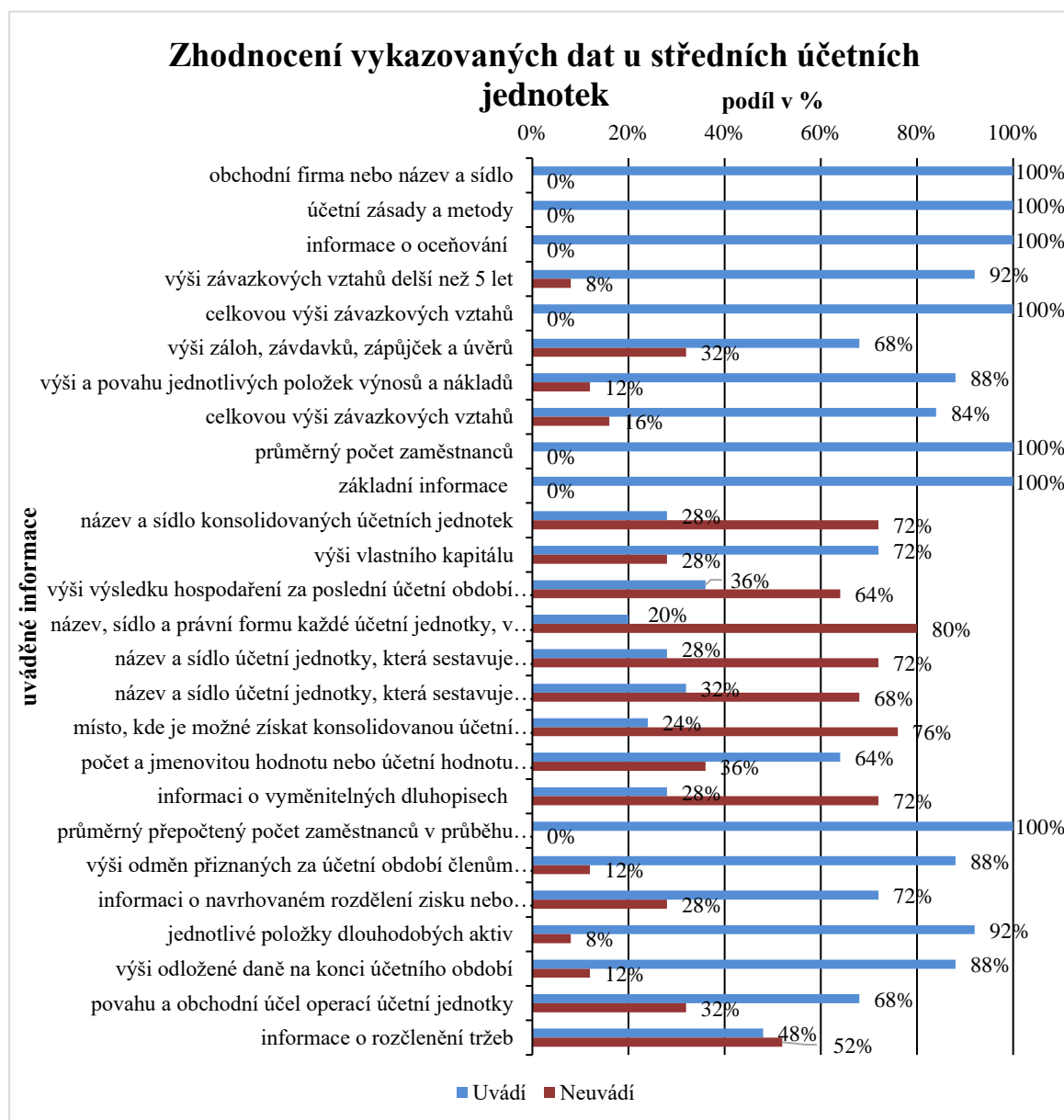
Graf č. 8: Zhodnocení vykazovaných dat u malých účetních jednotek



Zdroj: zpracováno autorkou

Na podkladě grafu č. 9 je patrné, že střední účetní jednotky do přílohy v účetní závěrce začleňují veškeré informace týkající se názvu obchodní firmy, sídla, účetních zásad a metod, průměrného počtu zaměstnanců, celkovou výši závazkových vztahů, informace o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty, výši odložené daně na konci účetního období. Naopak v menší míře jsou uváděny např. informace o výši výsledku hospodaření za poslední účetní období účetních jednotek, informace o rozčlenění tržeb a název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek.

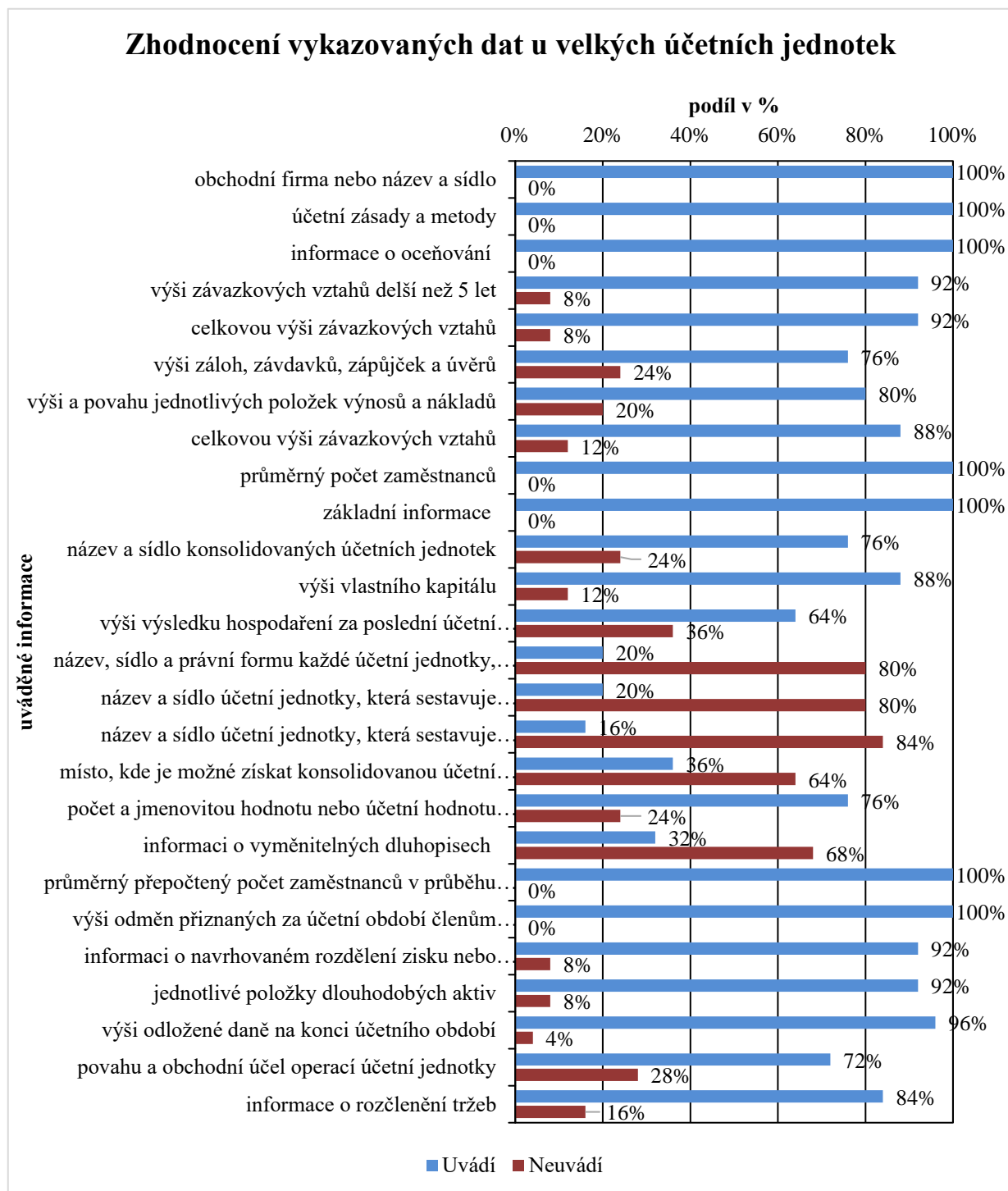
Graf č. 9: Zhodnocení vykazovaných dat u středních účetních jednotek



Zdroj: zpracováno autorkou

Na podkladě grafu č. 10 je patrné, že velké účetní jednotky do přílohy v účetní závěrce rovněž uvádějí veškeré informace jako střední účetní jednotky, avšak s tím rozdílem, že informace jsou uváděny ve větší míře.

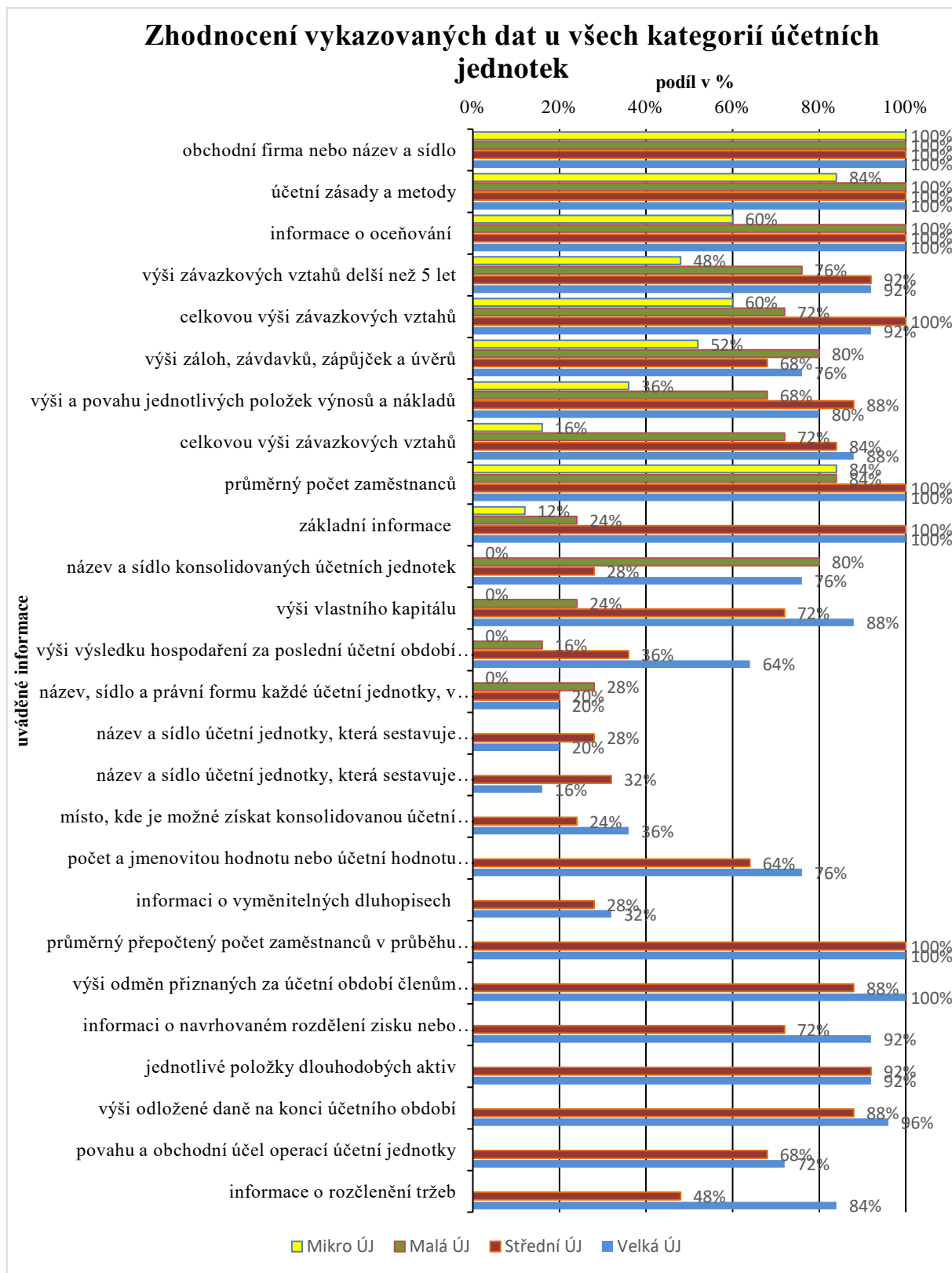
Graf č. 10: Zhodnocení vykazovaných dat u velkých účetních jednotek



Zdroj: zpracováno autorkou

Na závěr bude uveden poslední graf č. 11, na jehož základě bude možné vyhodnotit to, že velké účetní jednotky uvádějí v rámci přílohy v účetní závěrce nejvíce informací. Dalo by se proto konstatovat, že nejméně informací v příloze v účetní závěrce uvádějí mikro účetní jednotky, naopak nejvíce velké účetní jednotky. Nicméně jenom minimální počet vybraných účetních jednotek v oboru zemědělství uvádí v příloze v účetní závěrce všechny informace, které jsou dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. povinné.

Graf č. 11: Zhodnocení vykazovaných dat u všech kategorií účetních jednotek



Zdroj: zpracováno autorkou

Na základě provedené komparace obsahu přílohy v účetní závěrce u vybraných účetních jednotek dle kategorií bylo zjištěno, že se v daném rozboru nejvíce nalézají akciové společnosti (49 %), poté společnosti s ručením omezeným (45 %) a nakonec družstva (pouze 6 %).

Základní údaje v příloze v účetní závěrce byly téměř u všech vybraných účetních jednotek vždy uvedeny. Název a sídlo účetní jednotky bylo uvedeno u 100 % účetních jednotek a údaj o průměrném počtu zaměstnanců u 92 % účetních jednotek. Informace o průměrném počtu zaměstnanců nebyla uvedena u 16 % mikro účetních jednotek a u 16 % malých účetních jednotek (viz tabulka č. 6).

U analýzy údajů týkajících se účetních metod, obecných účetních zásad a způsobů oceňování v příloze v účetní závěrce bylo zjištěno, že informace o využívaných účetních zásadách a metodách byla uvedena u 96 % účetních jednotek a informace o oceňování u 90 % účetních jednotek. Informace byly uváděny ve 100 % u malých, středních a velkých účetních jednotek. Účetní zásady a metody nebyly uvedeny u 16 % mikro účetních jednotek a informace o oceňování u 40 % mikro účetních jednotek (viz tabulka č. 7).

Doplňující informace (viz tabulka č. 8) nebyly začleňovány do přílohy v účetní závěrce tak často, jako v případě předcházejících dvou kategorií. Nejčastěji z doplňujících informací byla uváděna celková výše závazkových vztahů krytá věcnými zárukami (81 %). Naopak nejméně byla uváděna informace o celkové výši závazkových vztahů neuvedených v rozvaze (65 %).

S ohledem na odlišné informace uváděné u jednotlivých kategorií účetních jednotek byla analýza dalších informací uváděných v příloze v účetní závěrce rozdělena do dvou skupin, a to dle kategorie účetní jednotky na mikro a malé účetní jednotky (viz tabulka č. 9) a na střední a velké účetní jednotky (viz tabulka č. 10).

Dalším informacím uváděných v příloze v účetní závěrce nebyla v případě mikro a malých účetních jednotek věnována taková pozornost, jak ukládá vyhláška č. 500/2002 Sb. Informace o jednotlivých položkách dlouhodobých aktiv, název a sídlo účetní jednotky sestavující konsolidovanou účetní závěrku, povaha a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze a informace o transakcích uzavřených se spřízněnou stranou nebyly v příloze v účetní závěrce u mikro účetních

jednotek vůbec uvedeny. Pouze 12 % mikro účetních jednotek uvedlo informaci o nabytí vlastních akcií nebo podílů.

Rozdíl byl zjištěn u malých účetních jednotek. Ty nejčastěji v příloze v účetní závěrce uváděly jednotlivé položky dlouhodobých aktiv (80 %). Další informace byly začleněny do přílohy v účetní závěrce s menší frekvencí.

U středních a velkých účetních jednotek bylo zjištěno, že na rozdíl od mikro a malých účetních jednotek byly do přílohy v účetní závěrce další informace uváděny. Základní informace a průměrný přepočtený počet zaměstnanců byly uvedeny u všech středních a velkých účetních jednotek (100 %). Více dalších informací v příloze v účetní závěrce bylo uvedeno u velkých účetních jednotek. Jedná se např. o výši odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních a správních orgánů z důvodu jejich funkce (100 %), v případě středních účetních jednotek se jednalo o 88 % nebo informace o rozčlenění tržeb byla uvedena u velkých účetních jednotek ve výši 84 % a u středních účetních jednotek pouze u 48 %. Nejedná se však o tak velké rozdíly jako mezi mikro a malými účetními jednotkami.

Na základě provedené analýzy informací uváděných nad rámec povinných informací, bylo zjištěno, že v příloze v účetní závěrce byly uváděny informace o přírůstcích a úbytcích skotu a o rostlinné výrobě v rámci oceňování. Malé, střední a velké účetní jednotky informace o oceňování uváděly v rámci přílohy v účetní závěrce vždy, mikro účetní jednotky tak činily pouze v 60 %. Celkem tento údaj uvedlo 90 % účetních jednotek, 10 % účetních jednotek tak nečinilo, jednalo se výhradně o mikro účetní jednotky. Informace o ekologii a o životním prostředí nejsou u mikro, malých, středních a velkých účetních jednotek v příloze v účetní závěrce vůbec uváděny.

Závěrem celé kapitoly je možné vyhodnotit, že vybrané účetní jednotky zařazují do přílohy v účetní závěrce řadu různých informací, které mají být uvedeny dle příslušné vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zároveň bylo možno zjistit, že veškeré tyto informace mají významný informační potenciál, avšak by bylo nutné, aby bylo jasně stanoveno, jakou formu a obsah má mít daná informace. To však v současnosti absentuje a v podstatě záleží na samotné účetní jednotce, jak se k uvedené informaci postaví a jakým způsobem ji do dané přílohy v účetní závěrce uvede.

4 Doplnování a vysvětlování informací v účetnictví

Informace uváděné v příloze v účetní závěrce jsou rovnocennou součástí účetní závěrky. V praxi se však lze setkat s názory, podle nichž se ztrácí jejich význam. V následující části jsou na základě řízeného rozhovoru (viz příloha A) obsaženy názory účetních pracovníků a OSVČ zpracovávajících účetnictví, kteří se s přílohou v účetní závěrce setkávají v reálné praxi.

Výsledkem řízeného rozhovoru bylo zjištěno, že informace obsažené v příloze v účetní závěrce:

- představují 95 % duplicitních dat,
- se rovnají absolutní a čisté formální nesmyslnosti,
- jsou jen zátěží, náročné na čas a nedávají žádný přehled,
- ani u nejkvalitějšího přístupu k jejich zpracování nemají dostatečnou vypovídací schopnost a při liberalizaci postupů u současné platné legislativy jsou jen obyčejným nesmyslem,
- jsou pro většinu účetních jednotek naprosto zbytečné,
- nejsou žádané ani v případě daňových kontrol a často je nevyžadují ani jednatelé či společníci účetních jednotek,
- nejsou při koupi účetní jednotky důležité. Účetní jednotka provádí audit a nespolehá se na uváděné informace v příloze v účetní závěrce.
- představují pro mnohé jen ztrátu času, papíru a barvy do tiskárny,
- jsou zbytečnou byrokracií zejména pro mikro a malé účetní jednotky.

Negativní názory mají i své opodstatnění. Informace uvedené v příloze v účetní závěrce mají mít pomocný a vysvětlující význam hlavně pro toho, kdo je zpracovatelem nějakého libovolného obsahu. Často pro neznalou osobu v daném kontextu nemusí mít žádný význam. Informace v příloze v účetní závěrce jsou jen pomůckou k usnadnění a pochopení obsahu především pro toho, kdo ho zpracoval. Na druhou stranu je nutné si uvědomit, že vyhláškou č. 500/2002 Sb. je přesně dáno, jaké informace by měly být v příloze v účetní závěrce obsaženy, nicméně řada účetních jednotek to v praxi

nedodržuje. To se také prokázalo provedenou analýzou obsahu přílohy v účetní závěrce, jež byla v předcházející kapitole vyhodnocena. Není proto možné, aby si každá účetní jednotka do přílohy v účetní závěrce uváděla informace, jaké ji napadnou.

V praktické části bakalářské práce se potvrdilo, že řada účetních jednotek nenaplnuje přílohu v účetní závěrce těmi informacemi, které tam mají být. Jde v podstatě o povinnost účetní jednotky je tam uvést.

Nelze se proto ztotožnit s názory některých uživatelů či zpracovatelů účetní závěrky, že příloha v účetní závěrce je pouze zbytečnou součástí, která nepřináší žádné další informace. Naopak se lze oprávněně domnívat, že tato část účetní závěrky poskytuje zpřesnění těch informací či dat, které již byly uvedeny v rozvaze nebo ve výkazu zisku a ztráty.

Bylo by však vhodné, kdyby součástí přílohy v účetní závěrce byl předem připravený formulář s jednoznačně danými kolonkami či položkami, z nichž by bylo jasné, co mají obsahovat a v jaké konkrétní formě. Je třeba si také uvědomit, že k nesprávnému pochopení a vnímání informací v příloze v účetní závěrce přispívají také časté legislativní změny daňových a účetních předpisů, čímž se oslabuje jejich stabilita. Účetní a ekonomové jsou vystaveni neustálým změnám, které musí v praxi zrealizovat a za nesplnění jim hrozí pokuty a penále.

Závěr

Tato bakalářská práce se věnovala problematice účetní závěrky, ve vztahu k jedné její části, a to k příloze v účetní závěrce. Na základě toho, co bylo možno nastudovat a zjistit jak z teoretického, tak z praktického hlediska, se ukázalo, že účetní závěrka každé účetní jednotky je v podnikatelské praxi považována za velmi důležitý soubor finančních výkazů. Účetní závěrka se skládá z povinných výkazů, a to z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a z přílohy v účetní závěrce. Další dva výkazy, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, sestavují jen vybrané účetní jednotky. Její smysl spočívá především v tom, že může uživatelům účetní závěrky nabídnout mnoho zajímavých a nepublikovaných informací.

V bakalářské práci bylo také uvedeno, že v příloze v účetní závěrce bývají rozváděny ty informace a údaje, které byly již uvedeny v jiných účetních výkazech, a to v rozvaze nebo ve výkazu zisku a ztráty. Nicméně právě v příloze v účetní závěrce jsou informace dále doplněny. Díky tomu se může uživatel účetní závěrky více dozvědět o hospodaření a fungování dané účetní jednotky.

Lze se oprávněně domnívat, že uživatelé účetní závěrky budou moci z informací v příloze v účetní závěrce získat o dané účetní jednotce realističtější a podrobnější přehled o finanční situaci a stabilitě účetní jednotky, ukáže se také, jak si účetní jednotka v průběhu účetního období, což je zpravidla jeden kalendářní rok, vedla.

Tato bakalářská práce si kladla za cíl zjistit, jaký je informační potenciál přílohy v účetní závěrce u vybraných obchodních korporací. Za tímto účelem bylo v praktické části pracováno se sto účetními jednotkami, které byly rozděleny do čtyř kategorií – mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. V každé kategorii se nacházelo dvacet pět účetních jednotek. Ekonomickou činností vybraných účetních jednotek bylo zemědělství, popřípadě jejich převažující činnost jsou zemědělské produkty – výroba a velkoobchod.

Bylo postupováno podle § 39 a následujících vyhlášky č. 500/2002 Sb. Právě v tomto právním předpisu je konkrétně uvedeno, jaké povinnosti účetní jednotky mají v případě zveřejňování informací v příloze v účetní závěrce. Díky tomu mohla být zjištěno, jaké informace uvádějí jednotlivé kategorie účetních jednotek, zda je mezi nimi vzájemný rozdíl, a zda jsou některé druhy informací uváděny častěji než jiné. Na základě zjištěných

informací byla provedena analýza obsahu přílohy v účetní závěrce.

V této souvislosti je vhodné uvést, že právě od roku 2016 došlo k významné legislativní změně, kdy jsou účetní jednotky kategorizovány z hlediska velikosti na mikro, malé, střední a velké. Proto bylo tohoto členění využito i v rámci vlastní analýzy. Toto hledisko umožnilo objektivní a relevantní zjištění výsledků ve vztahu k informacím v příloze v účetní závěrce.

Závěrem této bakalářské práce bylo zjištění, že všechny účetní jednotky uváděly zejména základní informace a údaje, které se týkaly využívaných účetních postupů a metod oceňování. Naopak nejméně se u jednotlivých účetních jednotek objevovaly ty informace, které lze označit jako další, podle ustanovení § 39a, §39b vyhlášky č. 500/2002 Sb. Významné rozdíly byly mezi jednotlivými kategoriemi účetních jednotek, kdy zpravidla nejméně informací v příloze v účetní závěrce uváděly mikro účetní jednotky, naopak nejvíce velké účetní jednotky. Rozdíl přitom nebyl mezi tím, zda se jednalo o společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti.

Přínosem této bakalářské práce je zjištění, že příloha v účetní závěrce může být významným zdrojem informací o účetní jednotce, za předpokladu, že účetní jednotka k jejímu zpracování přistoupí s odpovídající vážností. Na dané účetní jednotce záleží, jaké informace a v jakém rozsahu uvede. K větší vypovídací schopnosti přílohy v účetní závěrce by přispěl větší zájem ze strany kontrolních orgánů, které většinou zajímá jen to, jestli je příloha v účetní závěrce zpracována a zveřejněna v obchodním rejstříku, ale už méně či spíše vůbec je nezajímá kvalita. Rovněž by prospěl ustálenější legislativní rámec bez častých změn a doplňků, kvůli kterým je složité se orientovat obecně v problematice účetnictví a rovněž i v následném zpracování účetní závěrky. Pro jednotnost povinných informací je návrhem ucelený formulář přílohy v účetní závěrce s předepsanými údaji.

Seznam použitých zdrojů

BŘEZINOVÁ, Hana, 2014. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer, 222 s. ISBN 978-80-7478-640-2.

České účetní standardy jsou určeny pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Brno: BizBooks. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

HINKE, Jana, BÁRKOVÁ Dana, 2017. *Účetnictví. 1, Aplikace principů a technik*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 144 s. ISBN 978-80-271-0331-7.

HINKE, Jana, BÁRKOVÁ, Dana, HRUŠKA, Zdeněk, 2016. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 232 s. ISBN 978-80-247-4281-6.

JAN, C., 2018. An Effective Financial Statements Fraud Detection Model for the Sustainable Development of Financial Markets: Evidence from Taiwan. *Sustainability* [online časopis]. **10**(2), 513 [cit. 05.04.2020]. ISSN: 2071-1050. Dostupné z: DOI 10.3390/su10020513

JÍLEK, Josef, 2018. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada Publishing, 199 s. ISBN 978-80-247-2774-5.

KOSARKOSKA, D., MIRCHESKA, I., 2012. The Main Process In the International Financial Reporting at the Beginning of 21st. Century. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* [online časopis]. **44**, 241–249 [cit. 05.04.2020]. ISSN: 1877-0428. Dostupné z: DOI 10.1016/j.sbspro.2012.05.026

KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

LOUŠA, František, 2009. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. vyd. Praha: Grada, 136 s. ISBN 978-80-247-2942-8.

MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR, 2020. *Veřejný rejstřík a Sbirka listin* [online]. [cit. 03.03.2020]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>.

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ ČR, 2019. Rok 2019. *eAgri Portál farmáře* [online]. [cit. 03.03.2020]. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/farmar/EZP/statistiky/rok-2019.html>.

NAVRÁTIL, J., 2012. Účetnictví od A do Z, 2 díl - Význam a funkce účetnictví, uživatelé účetnictví. *Uctovani.net* [online]. [cit. 05.03.2020]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Ucetnictvi-od-A-do-Z-2-dil-Vyznam-a-funkce-ucetnictvi-uzivatele-ucetnictvi&idc=70>.

NOVOTNÝ, Pavel, 2016. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. Praha: Grada Publishing, 200 s. ISBN 978-80-247-5803-9.

RUBÁKOVÁ, Věra, HROUDA, Pavel, 2013. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 192 s. ISBN 97-80-247-4634-0.

RYNEŠ, Petr, 2019. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka – Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2019*. 19. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 1080 s. ISBN 978-80-7554-192-5.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

ŠTEKER, Karel, OTRUSINOVÁ, Milana, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví.

Zákon č. 90/2012 Sb. ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Právní formy podnikání	16
--	----

Seznam grafů

Graf č. 1: Rozdělení účetních jednotek dle typu obchodní korporace.....	41
Graf č. 2: Uváděné základní údaje v příloze v účetní závěrce.....	43
Graf č. 3: Uváděné informace o využívaných účetních zásadách a oceňování v příloze v účetní závěrce	45
Graf č. 4: Uváděné doplňující informace v příloze v účetní závěrce	48
Graf č. 5: Uváděné další informace v příloze v účetní závěrce u mikro účetních jednotek a malých účetních jednotek.....	52
Graf č. 6: Uváděné další informace v příloze v účetní závěrce u středních účetních jednotek a velkých účetních jednotek.....	56
Graf č. 7: Zhodnocení vykazovaných dat u mikro účetních jednotek	58
Graf č. 8: Zhodnocení vykazovaných dat u malých účetních jednotek	59
Graf č. 9: Zhodnocení vykazovaných dat u středních účetních jednotek	60
Graf č. 10: Zhodnocení vykazovaných dat u velkých účetních jednotek	61
Graf č. 11: Zhodnocení vykazovaných dat u všech kategorií účetních jednotek.....	63

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Kategorie účetních jednotek	15
Tabulka č. 2: Základní údaje v příloze v účetní závěrce	32
Tabulka č. 3: Doplnující informace v příloze v účetní závěrce u mikro účetní jednotky a malé účetní jednotky.....	33
Tabulka č. 4: Doplnující informace v příloze v účetní závěrce u střední účetní jednotky a velké účetní jednotky.....	36
Tabulka č. 5: Charakteristika souboru účetních jednotek podle typu obchodní korporace	40
Tabulka č. 6: Základní údaje uváděné v příloze v účetní závěrce dle kategorie účetní jednotky	43
Tabulka č. 7: Informace o oceňování a účetních zásadách uváděných v příloze v účetní závěrce dle kategorie účetní jednotky	44
Tabulka č. 8: Doplnující informace uváděné v příloze v účetní závěrce dle kategorie účetní jednotky	47
Tabulka č. 9: Další informace uváděné v příloze v účetní závěrce u mikro účetních jednotek a malých účetních jednotek	51
Tabulka č. 10: Další informace uváděné v příloze v účetní závěrce u středních účetních jednotek a velkých účetních jednotek	54

Seznam použitých zkratek

abs.	absolutní
aj.	a jiné
apod.	a podobně
a. s.	akciová společnost
č.	číslo
EU	Evropská unie
FASB	Rada amerických standardů pro finanční účetnictví
GAAP	Obecné uznávané účetní zásady
Kč	koruna česká
IAS 7	Mezinárodní účetní standard 7
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
mj.	mimo jiné
např.	například
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
Sb.	Sbírka zákonů
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
tj.	to je
tzv.	takzvaně
ÚJ	účetní jednotka
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy

Seznam příloh

Příloha A: Řízený rozhovor

Příloha A: Řízený rozhovor

V rámci zjištění názoru na obsah přílohy v účetní závěrce proběhly řízené rozhovory u deseti dotazovaných respondentů. Jednalo se o pět účetních pracovníků a o pět OSVČ, jejichž předmětem podnikání je dle údajů z veřejné části Živnostenského rejstříku činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence.

Jednalo se o stejnoměrný počet respondentů – pět zaměstnanců a pět podnikajících fyzických osob.

Rozhovory byly zahájeny 12. 01. 2020 a ukončeny 29. 01. 2020. Rozhovoru se zúčastnilo všech deset dotázaných respondentů.

Respondentům byla položena jedna otázka: „*Jaký je Váš názor na informace obsažené v příloze v účetní závěrce?*“

Dotázaní respondenti vyjádřili svůj názor na obsah přílohy v účetní závěrce kladným přístupem. Jejich názory na obsažené informace obsažené v příloze v účetní závěrce byly negativní.

Výsledkem řízeného rozhovoru bylo zjištění, které je uvedeno ve čtvrté kapitole této bakalářské práce.

Abstrakt

ŠOURKOVÁ, R. (2020). *Informační potenciál přílohy v účetní závěrce u obchodních korporací* (Bakalářská práce). Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: obchodní korporace, účetní jednotka, účetnictví, účetní závěrka, příloha v účetní závěrce

Předložená bakalářská práce je zaměřena na účetní závěrku, především na její část, a to na přílohu, která je její nedílnou součástí. Cílem této práce bylo zjistit, jaké informace jsou v příloze v účetní závěrce nejčastěji uváděny, a které naopak nejméně.

V teoretické části bakalářské práce je popsán význam, funkce a regulační rámec účetnictví, účetní závěrka a příloha v účetní závěrce.

V praktické části bakalářské práce bylo k řešení problému vybráno sto účetních jednotek, které byly rozděleny do čtyř kategorií: mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. V každé kategorii se nachází dvacet pět účetních jednotek. Ekonomickou činností těchto účetních jednotek je zemědělství.

Hlavním výstupem této bakalářské práce je rozbor jednotlivých informací uváděných v příloze v účetní závěrce u vybraných účetních jednotek dle vymezených kategorií za pomoci tabulek a grafů.

Výsledkem je zjištění, že účetní jednotky uvádějí řadu různých informací, které mají významný informační potenciál. Záleží však na každé účetní jednotce, jaké informace a jakým způsobem jsou v příloze v účetní závěrce uvedeny. Pro jednotnost povinných informací je návrhem ucelený formulář s předepsanými údaji.

Abstract

ŠOURKOVÁ, R. (2020). *Information potential of the attachment in the financial statements of commercial corporations* (Bachelor Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics.

Klíčová slova: commercial corporation, accounting entity (unit), accounting, financial statements, attachment in the financial statements

The submitted bachelor thesis is focused on the financial statements, especially on its part, namely the attachment, which is an integral part of it. The aim of this work was to find out what information is most often presented in the attachment to the financial statements, and which, on the contrary, the least.

The theoretical part of the thesis describes the meaning, function and regulatory framework of accounting, financial statements and attachment in the financial statements.

In the practical part of the thesis, hundred accounting units were selected to solve the problem, which were then divided into four categories: micro, small, medium and large accounting unit. There are twenty five accounting units in each category. The economic activity of these entities is agriculture.

The main output of this thesis is an analysis of individual information provided in the attachment to the financial statements of selected entities according to defined categories using tables and graphs.

As a result, it is found that entities present a number of different pieces of information that have significant information potential. However, it is up to each entity to know what information is presented in the attachment to the financial statements. For the uniformity of mandatory information, the proposal is a comprehensive form with prescribed data.