



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Rejstříkování zákonných údajů ročních závěrek firem

Vypracoval: Bc. Anna Kalíšková
Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2016

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDEJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Anna KALÍŠKOVÁ**
Osobní číslo: **E14702**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Rejstříkování zákonných údajů ročních závěrek firem**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Cílem práce je zhodnotit plnění povinnosti podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování jejich účetních výkazů. V aplikační části provést tuto analýzu z vybraného vzorku subjektů. Při zpracování práce bude využita databáze ALBERTINA. Práce bude zpracována v rámci projektu GAJU 149/2014/S.

Rámcová osnova:

1. Vymezení základních pojmů v oblasti účetní závěrky a účetního výkaznictví.
2. Struktura účetní závěrky - její obsahová a formální náplň.
3. Audit účetní závěrky.
4. Zveřejňování účetní závěrky.
5. Analýza vybraného vzorku subjektů z hlediska zveřejňování povinných údajů (vzorek možno třídit dle zvolených kritérií).
6. Zhodnocení výsledků, návrhy a opatření.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Březinová, H. (2014). *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer.
2. Holmes, G. & Sugden, A. & Gee, P. (2008). *Interpreting Company Reports and Accounts*. Harlow: Pearson Education Limited.
3. Müllerová, L. (2013). *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Wolters Kluwer.
4. Ryneš, P. (2015). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2015*. Olomouc: ANAG.
5. Stittle, J. (2003). *Annual Reports: Delivering Your Corporate Message to Stakeholders*. Hampshire: Gower Publishing, Ltd.
6. Strouhal, J. (2011). *Účetní závěrka*. Praha: Wolters Kluwer.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

České účetní standardy pro podnikatele

Odborná periodika: Daně a účetnictví; Ekonom; Finance a úvěr; Finanční, daňový a účetní bulletin; Účetnictví; Účetnictví v praxi; aj.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

3. března 2015

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2016


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentův sbor
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této práce kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 12. dubna 2016

.....

Bc. Anna Kalíšková

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala vedoucímu mé diplomové práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za odborné rady a připomínky k mé diplomové práci.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat rodině, která mě během studia podporovala. Také chci poděkovat všem vyučujícím na Jihočeské univerzitě, kteří se podíleli na mém vzdělávání.

Obsah

1. Úvod.....	3
2. Literární rešerše.....	4
2.1. Základní pojmy v oblasti účetní závěrky	4
2.1.1. Právní úprava účetní závěrky.....	4
2.1.2. Postup tvorby účetní závěrky.....	5
2.1.3. Druhy účetní závěrky.....	5
2.1.4. Obsah účetní závěrky podle českých účetních předpisů.....	8
2.2. Struktura účetní závěrky	10
2.2.1. Formální pravidla pro sestavování účetních výkazů a vzájemné vazby mezi výkazy	10
2.2.2. Rozvaha	10
2.2.3. Výkaz zisku a ztráty.....	12
2.2.4. Příloha.....	14
2.2.5. Přehled o peněžních tocích	17
2.2.6. Přehled o změnách vlastního kapitálu	18
2.3. Audit účetní závěrky	20
2.3.1. Výroční zpráva.....	21
2.3.2. Zpráva auditora	22
2.4. Sestavení a odevzdání účetní závěrky.....	25
2.5. Zveřejňování účetní závěrky	26
2.5.1. Sankce za nezveřejnění	27
3. Metodika	30
3.1. Cíl práce	30
3.2. Tvorba souboru podnikatelských subjektů a zdroj dat.....	30
4. Zhodnocení plnění povinnosti zvoleného souboru podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování jejich účetních výkazů	32
4.1. Charakteristika souboru podnikatelských subjektů.....	32
4.2. Hodnocení povinnosti v oblasti zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 až 2014.....	32
4.2.1. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle krajů.....	34
4.2.2. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle právní formy.....	35
4.2.3. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle velikosti podniku	39

4.2.4.	Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle předmětu podnikání..	41
4.2.5.	Dlouhodobé neplnění povinnosti v oblasti zveřejňování ÚZ	45
4.3.	Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování účetních výkazů podle ekonomické výkonnosti podniku.....	48
4.3.1.	Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle rentability	48
4.3.2.	Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle zadluženosti.....	51
4.4.	Zhodnocení změny sídla během podnikatelské činnosti.....	53
4.4.1.	Zhodnocení změny sídla podle krajů	54
4.4.2.	Zhodnocení změny sídla podle právní formy	54
4.4.3.	Zhodnocení změny sídla podle velikosti podniku	55
4.4.4.	Zhodnocení změny sídla podle předmětu podnikání	56
4.5.	Splnění kontrolních vazeb mezi účetními výkazy	56
5.	Analýza výsledků	58
5.1.	Hypotézy	61
6.	Závěr	62
7.	Summary	64
8.	Seznam literatury	65

1. Úvod

„Sudoku rozvíjí matematické myšlení. Křížovky spojují myšlení se znalostmi. Ale teprve čtení účetních závěrek otevírá obzory, životy obchodních korporací - od jejich zrození po jejich zánik dokumentují každou jejich vteřinu, fotografují historii. Tak jako Smetanova Vltava popisuje řeku od jejích pramínků, přes potůčky, říčky k silnému toku, tak zobrazuje analýza účetních výkazů elementární prvky, jejich vzájemné prolínání, seskupování až po přehledné, ucelené informační databáze zrcadlicí skutečný život obchodní korporace.“ (Březinová Hana)

Tématem mé diplomové práce je Rejstříkování zákonných údajů ročních závěrek firem. Cílem této práce je zhodnotit plnění povinnosti podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování jejich účetních výkazů. V aplikační části provést tuto analýzu u zvoleného vzorku subjektů.

V první části jsou vymezeny základní pojmy - postup tvorby účetní závěrky, obsah účetní závěrky, audit, sestavení, odevzdání a zveřejnění účetní závěrky. Jsou zde zmíněny také hlavní změny, které nastaly v této oblasti v souvislosti s novelou zákona o účetnictví.

Druhá část je zaměřena na zhodnocení plnění povinnosti podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování jejich účetních výkazů. U podnikatelských subjektů byly analyzovány tyto oblasti - povinnost zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 až 2014, povinnost zveřejňování účetních výkazů podle ekonomické výkonnosti podniku, změna sídla a splnění kontrolních vazeb mezi rozvahou a výkazem zisku a ztrát. Změna sídla a povinnost zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 - 2014 byly dále analyzovány podle vybraného třídění - podle kraje, právní formy, velikosti firmy a předmětu podnikání. Praktická část se také zabývá dlouhodobým neplněním povinnosti v oblasti zveřejňování.

Diplomová práce postupně potvrdila všechny hypotézy, které byly uvedeny v metodice této práce. Po závěru následuje shrnutí v angličtině, seznam použité literatury, seznam zkratk, grafů, tabulek, příloh a jednotlivé přílohy.

2. Literární rešerše

2.1. Základní pojmy v oblasti účetní závěrky

2.1.1. Právní úprava účetní závěrky

Sestavování účetní závěrky je upraveno zejména:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- českými účetními standardy pro podnikatele a
- zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

S účinností od 1. ledna 2016 se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a v návaznosti na to i vyhláška č. 500/2002 Sb. Mezi nejvýznamnější změny patří kategorizace účetních jednotek. Účetní jednotky budou rozděleny do 4 kategorií - mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. Zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie závisí na dosažení stanovených kritérií. Jedná se o bilanční sumu, čistý obrat a průměrný přepočtený počet pracovníků.

Tabulka 1 - Kategorizace účetních jednotek ⁽¹⁾

Účetní jednotka ⁽²⁾	Hraniční hodnoty pro účetní jednotku, která k rozvahovému dni ⁽³⁾	Aktiva celkem (mil. Kč) ⁽⁴⁾	Roční úhrn čistého obratu (mil. Kč) ⁽⁵⁾	Průměrný počet zaměstnanců ⁽⁶⁾
Mikro ⁽⁷⁾	nepřekračuje alespoň 2 ze 3 ⁽¹¹⁾	9	18	10
Malá ⁽⁸⁾	není mikro úč. jednotkou a nepřekračuje alespoň 2 ze 3 ⁽¹²⁾	100	200	50
Střední ⁽⁹⁾	není mikro ani malou úč. jednotkou a nepřekračuje alespoň 2 ze 3 ⁽¹³⁾	500	1 000	250
Velká ⁽¹⁰⁾	překračuje alespoň 2 ze 3 ⁽¹⁴⁾	500	1 000	250

⁽¹⁾Categories of accounting entities, ⁽²⁾ Accounting entity, ⁽³⁾ Limit values for the accounting entity to the balance day, ⁽⁴⁾Assets (million CZK), ⁽⁵⁾ Annual net turnover (milion CZK), ⁽⁶⁾ Average number of employees, ⁽⁷⁾ Micro, ⁽⁸⁾ Small, ⁽⁹⁾ Medium, ⁽¹⁰⁾ Large, ⁽¹¹⁾ Falling short of 2, ⁽¹²⁾ Is isn't a micro accounting unit and it falling short of 2 ⁽¹³⁾ It isn't a micro and small accounting unit and it falling short of 2, ⁽¹⁴⁾ It reaches 2 criterias, zdroj: Účetnictví v praxi 9/2015

2.1.2. Postup tvorby účetní závěrky

Účetní práce za celé účetní období vrcholí v každé účetní jednotce sestavením účetní závěrky. Účetní závěrka musí poskytnout informace o dané účetní jednotce vedení společnosti, společníkům, státní správě, bankám, věřitelům, burzám a veřejnosti. Podle zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu a o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

„Účetní závěrka se skládá z následujících čtyř fází:

- *přípravné práce, jež zabezpečují věcnou správnost a úplnost údajů v účetních knihách,*
- *účetní uzávěrka, tj. uzavření rozvahových a výsledkových účtů hlavní knihy a proúčtování výsledku hospodaření za dané účetní období,*
- *sestavení účetní závěrky (tj. sestavení rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy; fakultativně i přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu) a*
- *následné povinnosti, jimiž rozumíme audit účetní závěrky, uložení účetní závěrky a výroční zprávy do sbírky listin v obchodním rejstříku.“ (Strouhal, 2011, s. 24)*

Přípravnými pracemi se rozumí zejména inventarizace majetku a závazků, závěrečné operace u zásob, tvorba opravných položek a rezerv, kontrola časového rozlišení nákladů a výnosů, zaúčtování kurzových rozdílů, dohadných položek, apod.

2.1.3. Druhy účetní závěrky

Zákon o účetnictví vymezuje 3 typy účetní závěrky podle toho k jakému okamžiku a z jakých důvodů se sestavuje. Jedná se o řádnou, mimořádnou a mezitímní účetní závěrku.

Řádnou účetní závěrku sestavuje účetní jednotka k rozvahovému dni (tj. poslední den účetního období, kterým může být kalendářní rok nebo hospodářský rok). Podmínkou sestavení řádné účetní závěrky je plná inventarizace a uzavření účetních knih. O plnou inventarizaci se jedná v případě, kdy byl ověřen skutečný stav veškerého majetku a závazků s účetním stavem, a kdy bylo ověřeno správné ocenění (např. tvorba opravných položek, rezerv, odpisů).

„Mimořádná účetní závěrka se sestavuje:

- *ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,*
- *ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,*
- *ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,*
- *ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurz,*
- *ke dni přecházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,*
- *ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,*
- *ke dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení,*
- *ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkurzu, nebo*
- *ke dni, který pro uzavírání účetních knih a sestavování účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis.“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 3)*

Stejně jako u řádné účetní závěrky musí být i u mimořádné účetní závěrky splněny 2 podmínky (plná inventarizace a uzavření účetních knih).

Třetím druhem účetní závěrky je mezitímní účetní závěrka. Sestavuje se v průběhu účetního období a k jinému okamžiku než je rozvahový den. K tomuto datu se účetní knihy neuzavírají a neprovádí se plná inventarizace, ale pouze činnosti, které souvisí s oceňováním majetku a závazků. Tento druh účetní závěrky jsou účetní jednotky povinny sestavovat při přeměnách společnosti (např. fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na vlastníka).

Některé účetní jednotky sestavují konsolidovanou účetní závěrku. Tato závěrka poskytuje informace o finanční situaci skupiny účetních jednotek (tj. konsolidační celek), jako by šlo o jedinou účetní jednotku. Konsolidační celek tvoří konsolidující účetní jednotky (ovládající společnosti) a konsolidované účetní jednotky (ovládané společnosti).

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje v případě, kdy je účetní jednotka obchodní společností a je v pozici ovládající či řídicí osoby, nebo uplatňuje podstatný vliv v jiné účetní jednotce.

„Podle § 74 a § 75 zákona o obchodních korporacích je ovládající osobou vždy osoba, která:

- je většinovým společníkem a nepředala hlasovací práva jinému společníkovi na základě dohody,
- disponuje většinou hlasovacích práv na základě dohody uzavřené s jiným společníkem či společníky,
- může prosadit jmenování nebo volbu či odvolání většiny osob, které jsou statutárním orgánem nebo jeho členem anebo většiny osob, které jsou členy dozorčího orgánu právnické osoby, jejímž je společníkem.“ (Ryneš, 2015, s. 356)

Pokud není jinak stanoveno, je ovládající osobou také osoba, která disponuje alespoň 40 % hlasovacích práv v jiné obchodní společnosti.

Společnosti pod podstatným vlivem jsou takové účetní jednotky, ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv (disponuje alespoň 20 % hlasovacích práv).

Nově se budou také rozlišovat malé, střední a velké konsolidační skupiny. Zařazení opět bude záviset na dosažení či překročení stanovených kritérií.

Tabulka 2 - Kategorizace skupin účetních jednotek ⁽¹⁾

Skupina účetních jednotek ⁽²⁾	Hraniční hodnoty pro skupinu účetních jednotek, která na konsolidovaném základě k rozvahovému dni ⁽³⁾	Aktiva celkem (mil. Kč) ⁽⁴⁾	Roční úhrn čistého obratu (mil. Kč) ⁽⁵⁾	Průměrný počet zaměstnanců ⁽⁶⁾
Malá ⁽⁷⁾	nepřekračuje alespoň 2 ze 3 ⁽¹⁰⁾	100	200	50
Střední ⁽⁸⁾	není malou skupinou úč. jednotek a nepřekračuje alespoň 2 ze 3 ⁽¹¹⁾	500	1 000	250
Velká ⁽⁹⁾	překračuje alespoň 2 ze 3 ⁽¹²⁾	500	1 000	250

⁽¹⁾Categories of group accounting entities, ⁽²⁾ Group of accounting entity, ⁽³⁾ Limit values for the group accounting entity to the balance day, ⁽⁴⁾Assets (million CZK), ⁽⁵⁾ Annual net turnover (million CZK), ⁽⁶⁾ Average number of employees, ⁽⁷⁾ Small, ⁽⁸⁾ Medium, ⁽⁹⁾ Large, ⁽¹⁰⁾ Falling short of 2, ⁽¹¹⁾ It isn't a small group accounting entities and it falling short of 2, ⁽¹²⁾ It reaches 2 criterias, zdroj: Účetnictví v praxi 9/2015

Povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku má takový konsolidační celek, který v součtu na základě svých posledních řádných účetních závěrek překročil alespoň 2 z 3 kritérií:

- a) aktiva 350 milionů Kč,
- b) roční čistý obrat 700 milionů Kč,
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 250.

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje na základě stanovených metod konsolidace. Zákon o účetnictví vymezuje 3 metody konsolidace. Jedná se o plnou metodu, ekvivalenční metodu a poměrnou metodu. Plná metoda konsolidace se použije při zahrnutí ovládané nebo řízené osoby do konsolidované účetní závěrky, ekvivalenční metoda při zahrnutí osoby pod podstatným vlivem a poměrná metoda při zahrnutí osoby, která je ovládaná ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud mají stejný podíl na základním kapitálu ovládané nebo řízené osoby.

Konsolidovaná účetní závěrka je vždy ověřována auditorem.

„Povinnost ani metody sestavení konsolidované účetní závěrky se novelou nemění. Významným způsobem se mění osvobození od povinnosti závěrku sestavovat. Malá skupina účetních jednotek nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku s výjimkou, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu.“
(Čížek, 2015, s. 4)

2.1.4. Obsah účetní závěrky podle českých účetních předpisů

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. V plném rozsahu ji sestavují takové účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Akciové společnosti (bez ohledu na povinnost auditu) vždy sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu sestavují takové účetní jednotky, které nemají povinný audit. Pokud se tyto účetní jednotky rozhodnou, mohou dobrovolně sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

„Účetní závěrka jak v plném rozsahu, tak ve zjednodušeném rozsahu musí obsahovat:

- *jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název a místo podnikání a identifikační číslo účetní jednotky,*

- *právní formu a 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 (připojení podpisového záznamu statutárního orgánu účetní jednotky se považuje účetní závěrka za sestavenou).“ (Müllerová, 2013, s. 48)*

Podle § 18 odstavce 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví obsahuje účetní závěrka tyto účetní výkazy:

- rozvahu (bilanci),
- výkaz zisku a ztráty,
- přílohu, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Součástí účetní závěrky může být také přehled o peněžních tocích (pro vybrané účetní jednotky) nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Novela zavádí jako povinnou součást účetní závěrky přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Mikro a malé účetní jednotky nemají povinnost tyto výkazy sestavovat. Mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusí výkaz zisku a ztráty zveřejňovat, pokud jim to nestanoví zvláštní předpis. Budou tedy zveřejňovat pouze rozvahu a přílohu.

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny sestavovat rozvahu a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu. Stávající pojem „zjednodušený rozsah“ se nahrazuje pojmem „zkrácený rozsah“.

2.2. Struktura účetní závěrky

2.2.1. Formální pravidla pro sestavování účetních výkazů a vzájemné vazby mezi výkazy

Účetní závěrka se sestavuje v českých korunách a měrnou jednotkou jsou celé tisíce Kč. Účetní jednotky, které dosahují brutto aktiva větší než 10 mld. Kč, mohou sestavovat účetní závěrku v milionech Kč.

Účetní výkazy se vyplňují ve všech řádcích a nevyplněné řádky se neproškrťávají, nevpisují se do nich nuly nebo jiná znaménka, řádky se nerozdělují ani se nevpisují údaje mezi řádky do textu.

Každá z položek výkazů obsahuje informaci o její výši v minulém účetním období. Některé položky rozvahy a některé položky výkazu zisku a ztráty se neuvádějí, pokud jejich výše byla nulová v minulém i běžném účetním období.

V rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty musí platit základní účetní vazby - položka celkových aktiv se musí rovnat položce celkových pasiv a výsledek hospodaření ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat s výsledkem hospodaření, který je uveden v rozvaze.

Členění a obsahová náplň rozvahy a výkazu zisku a ztráty je uvedeno v příloze vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Toto vymezení je považováno za minimální závazný výčet údajů v účetních výkazech. Účetní jednotka si může zvolit podrobnější členění položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Položky, které jsou v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty označeny arabskou číslicí, mohou být sloučeny, ale pouze za předpokladu, že se nejedná o významnou položku. Tyto sloučené položky musí být uvedeny v příloze účetní závěrky.

2.2.2. Rozvaha

Rozvaha je základním účetním výkazem, který poskytuje informaci o finanční situaci účetní jednotky. Jedná se o přehled majetku (aktiv) a zdrojů financování (pasiv). Rozvaha je statický výkaz, který zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému okamžiku. Z rozvahy můžeme zjistit také počáteční stav rozvahové položky k začátku účetního období.

V příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je stanoveno uspořádání a označování položek rozvahy.

Aktiva a pasiva jsou v rozvaze rozdělena do skupin, které jsou označeny velkým písmenem latinské abecedy. Aktiva se rozdělují do 4 skupin (A. = Pohledávky za upsaný základní kapitál, B. = Dlouhodobý majetek, C. = Oběžná aktiva, D. = Časové rozlišení) a pasiva jsou rozdělena do 3 skupin (A. = Vlastní kapitál, B. = Cizí zdroje, C. = Časové rozlišení). Skupiny se dále člení na podskupiny, které se označují římskými číslicemi (např. B. Dlouhodobý majetek se člení na B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek, B. II. Dlouhodobý hmotný majetek a B. III. Dlouhodobý finanční majetek). Tyto podskupiny se dále člení na dílčí podskupiny, které jsou označeny arabskými číslicemi.

Pokud účetní jednotky sestavují rozvahu ve zjednodušeném rozsahu, tak rozvaha obsahuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi.

Zkrácený rozsah bude mít 2 formy v závislosti na zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie. Malé účetní jednotky, které nemají povinný audit, budou sestavovat rozvahu jen na úrovni položek označených písmeny a římskými číslicemi. Výjimkami, kde i ve zkráceném rozsahu rozvahy bude u malých účetních jednotek nutné vykázat větší detail, jsou 2 položky - C. II. 1 a C. II. 2 - rozlišení pohledávek na krátkodobé a dlouhodobé. Mikro účetní jednotky, které nemají povinný audit, sestavují rozvahu jen na úrovni položek označenými písmeny.

„Směrnice EU umožňuje 2 varianty sestavení rozvahy - vertikální členění rozvahy a horizontální členění rozvahy. V ČR je tradičně sestavovaná rozvaha založená na bilanční rovnici $\sum \text{aktiv} = \sum \text{pasiv}$. Rozvaha má v podstatě formu dvoustranné tabulky. První strana obsahuje jednotlivé položky aktiv, druhá jednotlivé položky pasiv.“ (Březinová, 2014, s. 73)

Aktiva jsou vertikálně seřazena podle likvidnosti (tj. podle doby, jak rychle se přemění na peněžní prostředky). Pasiva jsou vertikálně seřazena tak, že nejprve jsou uvedeny vlastní zdroje a pak cizí zdroje.

U horizontálního členění rozvahy je první sloupec označen písmenem (a), které představuje označení rozvahové položky. Druhý sloupec je označen písmenem (b)

a obsahuje název rozvahové položky. Třetí sloupec (c) je používán k očíslování řádků rozvahy.

U aktiv jsou dále uvedeny 4 sloupce - brutto, korekce a netto běžného období a netto minulého období. Ve sloupci brutto se aktiva uvádějí ve vstupní ceně, ve sloupci korekce jsou zaznamenány hodnoty odpisů a opravných položek a sloupec netto je dán rozdílem sloupců brutto a korekce. V posledním sloupci jsou uvedeny hodnoty z rozvahy z předchozího účetního období.

Pasiva jsou zaznamenána ve 2 sloupcích - běžné účetní období a minulé účetní období. V rozvaze musí vždy platit tzv. bilanční princip, tj. aktiva celkem netto = pasiva celkem.

2.2.3. Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty (výsledovka) je odvozený účetní výkaz a podává informace o finanční výkonnosti účetní jednotky. Výsledovka rozepisuje výsledek hospodaření, který je vykázán v rozvaze v pasivech jako položka vlastního kapitálu. Výsledek hospodaření je zde vyčíslen za provozní, finanční a mimořádnou činnost.

„Účetní jednotka si v případě provozního výsledku hospodaření může vybrat členění nákladů podle druhu (co bylo spotřebováno, jaký druh materiálu vznikl) nebo podle účelu (na jakou činnost, za jakým účelem, kde byl majetek spotřebován). Převážná většina účetních jednotek používá druhové členění výkazu zisku a ztráty.“ (Březinová, 2014, s. 77)

Pokud by si účetní jednotka zvolila výsledovku v účelovém členění, musí uvést druhové členění provozního výsledku hospodaření v příloze účetní závěrky.

V příloze č. 2 (druhové členění) a v příloze č. 3 (účelové členění) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví, je stanoveno uspořádání a označování položek. Položky se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských a arabských číslic a názvem položky. Písmena představují nákladové položky a arabské číslice představují výnosové položky. Podrobnější členění nákladů a výnosů je zabezpečeno arabskými číslicemi.

Pokud účetní jednotky sestavují výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu, tak bude obsahovat pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy, římskými číslicemi a výpočtové položky.

Výpočtové položky jsou označeny (+) nebo (*) a vznikly součtem nebo rozdílem jednotlivých položek výsledovky. Mezi tyto položky se řadí:

- obchodní marže (tržby za prodej zboží - náklady vynaložené na prodané zboží),
- přidaná hodnota (obchodní marže + výkony - výkonová spotřeba),
- provozní výsledek hospodaření (celkové provozní výnosy - celkové provozní náklady),
- finanční výsledek hospodaření (celkové finanční výnosy - celkové finanční náklady),
- výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - daň z příjmů za běžnou činnost),
- mimořádný výsledek hospodaření (mimořádné výnosy - mimořádné náklady - daň z příjmů z mimořádné činnosti),
- výsledek hospodaření za účetní období (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření) a
- výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - mimořádné náklady).

Jednotlivé položky se uvádějí ve 2 sloupcích - za běžné účetní období a za minulé účetní období.

Položka výsledek hospodaření za účetní období uvedená ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat položce výsledku hospodaření běžného účetního období v rozvaze.

V souladu se směrnicí EU se ruší samostatné vykazování mimořádných výnosů a mimořádných nákladů. Tím ve výkazu zisku a ztráty odpadají položky: Mimořádný výsledek hospodaření, Výsledek hospodaření za běžnou činnost a Daň z příjmů z mimořádné činnosti.

„Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu sestavují účetní jednotky, které nejsou obchodními společnostmi (družstva, svěřenecké fondy podle občanského zákoníku, fyzické osoby, apod.) a jsou zároveň mikro nebo malými účetními jednotkami, které nemají povinný audit. Tento výkaz obsahuje vždy položky, které jsou označeny římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky. Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu sestavují

všechny obchodní společnosti bez ohledu na kategorii účetní jednotky a dále z ostatních účetních jednotek ta, která je velkou, střední, malou či mikro účetní jednotkou a má povinný audit.“ (Koch, 2015, s. 5)

Pokud se účetní jednotka rozhodne sestavit výkaz zisku a ztráty v účelovém členění, nemá již povinnost uvést v příloze náklady a výnosy provozního výsledku hospodaření v druhovém členění.

2.2.4. Příloha

Příloha k účetní závěrce je povinnou částí účetní závěrky podnikatelů. Příloha vysvětluje a doplňuje informace, které jsou vykázány v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Údaje, které uvede účetní jednotka v příloze, by měly být významné, užitečné, spolehlivé a srozumitelné. Na rozdíl od rozvahy a výkazu zisku a ztráty se zde zaznamenávají i skutečnosti, které mohou nastat a u kterých není ještě přesně známá jejich výše.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je vymezen pouze obsah přílohy k účetní závěrce. Forma zde není stanovena (neexistuje závazný formulář). Předpokládá se, že účetní jednotky budou sestavovat přílohu v popisné formě, v tabulkové formě nebo jejich kombinací.

Obsah přílohy můžeme rozdělit do 3 základních skupin:

1. obecné údaje o účetní jednotce,
2. informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování,
3. doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztráty a
4. informace, které nejsou v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty.

Novela doplňuje obecné pravidlo, že informace v příloze se uvádějí ve stejném pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Přílohu v plné rozsahu sestavují velké nebo střední účetní jednotky a dále jí sestavují také malé nebo mikro účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Konkrétní obsah příloh podle kategorií účetních jednotek je stanoven v § 39, 39a, 39b a 39c vyhlášky č. 500/2002 Sb.

2.2.4.1. Obecné údaje o účetní jednotce

V tomto bloku musí být přesně identifikovaná účetní jednotka. Musí být vykázány tyto identifikační údaje - jméno (název) účetní jednotky, sídlo nebo bydliště a místo podnikání, identifikační číslo, právní forma účetní jednotky, předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla účetní jednotka zřízena, rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky a podpisový záznam statutárního orgánu.

Dále se zde uvádí údaje o postavení účetní jednotky. Jedná se zejména o:

- den vzniku účetní jednotky nebo datum zahájení činnosti,
- účetní období,
- osoby s rozhodujícím nebo podstatným vlivem uplatňovaným na účetní jednotku,
- osoby, v nichž uplatňuje účetní jednotka podstatný nebo rozhodující vliv (uvede se informace o velikosti podílu na základním kapitálu, výše vlastního kapitálu a výše účetního výsledku hospodaření),
- zápis v obchodním rejstříku,
- organizační struktura a její zásadní změny během účetního období,
- statutární a jiné orgány (jména a příjmení členů statutárních a dozorčích orgánů k rozvahovému dni).

Poslední část tohoto bloku je zaměřena na údaje o zaměstnancích a jiných osobách.

Uvádí se:

- průměrný přepočtený počet zaměstnanců během účetního období, z toho členů řídicích orgánů,
- osobní náklady vynaložené na zaměstnance, z toho na řídicích orgány,
- odměny osobám, které jsou statutárním orgánem, členům statutárních a dozorčích orgánů,
- *„souhrnná výše vzniklých nebo sjednaných penzijních dluhů bývalých členů statutárních a dozorčích orgánů,*
- *poskytnutá peněžitá plnění (zápůjčky, úvěry, ...) i nepeněžitá plnění osobám, které jsou statutárním orgánem, členem statutárních nebo jiných řídicích a dozorčích orgánů včetně bývalých osob a členů těchto orgánů, a to v úhrnné výši odděleně za jednotlivé kategorie osob.“ (Březinová, 2014, s. 160)*

2.2.4.2. Informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování

Aby bylo možné účetní výkazy správně číst, musí být v příloze vymezeny obecné účetní zásady, používané účetní metody a případně se vyjádřit k odchylkám, podle kterých účetní jednotka postupovala.

Dále je zde uveden způsob oceňování a způsob odepisování. Příloha bude tedy obsahovat informace o způsobu stanovení opravných položek a opravěk k majetku, o způsobu uplatňovaného při přepočtu údajů v cizích měnách na českou měnu, o způsobu oceňování cenných papírů a podílů ekvivalencí, o způsobu stanovení reálné hodnoty, o změnách v účetních postupech, způsobech odpisování, účetních odhadech, účetních metodách a účetních zásadách.

2.2.4.3. Doplnující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztráty

V příloze musí být vysvětlena každá významná položka nebo skupina položek, které jsou důležité pro analýzu a hodnocení finanční a majetkové situace a tyto informace nevyplývají přímo ani nepřímo z výkazů. Uvádějí se přírůstky a úbytky významných položek.

Dále se zde vyskytují údaje, které nejsou samostatně vykázány. Jedná se například o:

- doměrky splatné daně z příjmů za minulá účetní období,
- rozpis odložené daně,
- rozpis rezerv,
- rozpis dlouhodobých bankovních úvěrů včetně úrokových sazeb a zajištění těchto úvěrů,
- výši splatných dluhů pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a výši splatných dluhů veřejného zdravotního pojištění,
- výši daňových nedoplatků,
- přijaté dotace na investiční a provozní účely,
- pohledávky a dluhy po lhůtě splatnosti, pohledávky a dluhy, které k rozvahovému dni mají splatnost delší než 5 let,
- nájem a pacht majetku, zatížení majetku zástavním právem, věcným právem,
- události mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky,
- při volbě výkazu zisku a ztráty v účelovém členění náklady a výnosy tvořící provozní výsledek hospodaření podle druhů.

2.2.4.4. Informace, které nejsou v rozvaze a výkazu zisku a ztráty

Některé účetní informace nejsou vykázány v rozvaze ani výsledovce. Účtuje se o nich na podrozvahových účtech nebo v jiných evidencích. Jedná se například o:

- celkovou výši závazků (celkové závazky související se smlouvami na finanční leasing),
- drobný hmotný a nehmotný majetek, je-li majetek významný,
- operace, z nichž plynou účetní jednotce významná rizika nebo užitky,
- informace o transakcích mezi spřízněnými osobami,
- informace o celkových nákladech na odměny auditorovi,
- „rozvržení tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle druhů činnosti, jakož i podle zeměpisného umístění trhů v případě, že se tyto druhy a trhy z hlediska organizace prodeje zboží, výrobků a poskytování služeb vyplývajících z běžné činnosti, od sebe značnou měrou liší,“ (Březinová, 2014, s. 165)
- zvýšení a snížení u jednotlivých složek vlastního kapitálu, struktura vlastního kapitálu (možnost nahrazení přehledem o změnách vlastního kapitálu),
- pokud účetní jednotka sestavuje přehled o peněžních tocích, pak v příloze uvádí popis použitých metod a identifikaci peněžních ekvivalentů a
- potvrzení going concernu.

2.2.5. Přehled o peněžních tocích

„Přehled o peněžních tocích (výkaz cash flow) rozvádí položky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z aktiv rozvahy a ukazuje, jaké činnosti účetní jednotky peníze přinesly, a naopak jaké je odčerpaly.“ (Müllerová, 2013, s. 52)

V praxi je tento výkaz využíván při hodnocení platební schopnosti účetní jednotky a řízení její likvidity, při finanční analýze nebo při krátkodobém či dlouhodobém finančních plánování. Výkaz cash flow je založen na peněžní bázi, zatímco rozvaha a výkaz zisku a ztráty na akruálním principu.

Výkaz cash flow se sestavuje samostatně za provozní, investiční a finanční (přesněji financování) činnost. Provozní činností se rozumí hlavní výdělečná činnost účetní jednotky a ostatní činnosti, které nelze zahrnout mezi investiční a finanční činnost (např. příjmy z prodeje vlastních výrobků, zboží, služeb, výdaje za pořízení materiálu, zboží, ...). Investiční činností se rozumí pořízení a prodej dlouhodobého majetku (např. výdaje spojené s pořízením pozemků, budov, staveb, zařízení, dále příjmy

z prodeje pozemků, budov, staveb,) a finanční činnost je chápána jako taková činnost, která způsobuje změny ve velikosti vlastního kapitálu či dlouhodobých závazků (např. příjmy z vydávání akcií nebo podílů, příjmy z peněžních darů a dotací kapitálu, výdaje na výplatu dividend, ...).

Tento výkaz je možné sestavovat přímou nebo nepřímou metodou. Přímou metodou se sestavuje peněžní tok z investiční a finanční činnosti, zatímco u provozní činnosti může účetní jednotka použít přímou i nepřímou metodu sestavení výkazu. Nepřímá metoda je založena na úpravě výsledku hospodaření o tyto položky:

- nepeněžní operace (např. odpisy, rezervy, opravné položky),
- změny stavu zásob, pohledávek a závazků a
- položky, které patří do investiční a finanční činnosti.

Přímá metoda je založena na přesné znalosti příjmů a výdajů. Český účetní standard č. 023 uvádí možnost sestavení výkazu cash flow kombinací přímé a nepřímé metody.

2.2.6. Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi běžným a minulým účetním obdobím. Účetní předpisy vyžadují, aby bylo z tohoto výkazu vidět, z jakých zdrojů byly vyplaceny dividendy či podíly na zisku.

Při sestavování vertikálního členění přehledu o změnách vlastního kapitálu záleží na účetní jednotce, jak podrobně chce vlastní kapitál členit. Obvykle se vyjadřují tyto položky vlastního kapitálu:

- základní kapitál,
- vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-),
- kapitálové fondy,
- fondy ze zisku,
- výsledek hospodaření minulých let,
- výsledek hospodaření běžného účetního období,
- rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku (-).

Přehled o změnách vlastního kapitálu na horizontální úrovni zachycuje počáteční stavy, přírůstky, úbytky a konečné stavy položek vlastního kapitálu vždy za běžné a minulé účetní období. Samostatně ve sloupci lze vykazovat vyplacené podíly na zisku.

2.3. Audit účetní závěrky

Audit účetních výkazů je nezávislé zkoumání a vyjádření názoru auditora na to, zda účetní výkazy podávají věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situaci účetní jednotky k datu, k němuž je sestavována účetní závěrka. Hlavním cílem auditu je zvyšování důvěryhodnosti účetní závěrky.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, uvádí v § 20 podmínky pro povinný audit účetní závěrky. Povinnost nechat si účetní závěrku ověřit auditorem mají takové účetní jednotky, které překročí stanovená kritéria, jimiž jsou:

- aktiva celkem více než 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč a
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.

Tyto kritéria se testují za 2 účetní období. Jedná se o účetní období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a o účetní období bezprostředně předcházející. Akciové společnosti mají povinný audit, pokud překročí alespoň jedno kritérium. Ostatní obchodní společnosti a družstva ověřují účetní závěrku auditorem, pokud překročí alespoň dvě ze tří kritérií.

„Účetní jednotky nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku:

- a) sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,*
- b) sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,*
- c) pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,*
- d) pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20)*

Ověření účetní závěrky auditorem navazuje na kategorizaci účetních jednotek. Nově musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem vždy střední a velké účetní jednotky bez ohledu na právní formu podnikání. Odpadá zde také „časový test“ jednoho, resp. dvou

účetních období. Malé účetní jednotky ověřují účetní závěrku dosavadním způsobem (tj. u akciových společností je audit vázán na dosažení alespoň 1 kritéria a u ostatních malých účetních jednotek na dosažení alespoň 2 kritérií). Kritéria pro ověření účetní závěrky auditorem zůstávají stejné. Mikro účetní jednotky nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud není audit povinný podle zvláštních právních předpisů.

2.3.1. Výroční zpráva

Auditované účetní jednotky jsou povinny vytvořit výroční zprávu. Účelem výroční zprávy je uceleně, komplexně a vyváženě informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a hospodářském postavení účetní jednotky.

„Výroční zpráva poskytuje informace společníkům, věřitelům a dalším zúčastněným osobám (např. potencionální investoři, zaměstnanci, banky, burzy, veřejnost). Výroční zpráva by měla obsahovat informace o finanční situaci podniku a další informace, které jsou důležité pro její uživatele.“ (Epstein, Pava, 2003, s. 18)

Obsah výroční zprávy lze shrnout následovně:

- profil účetní jednotky - vznik účetní jednotky, předmět činnosti, úvodní slovo hlavních představitelů účetní jednotky (např. generální ředitel, jednatel, ...), vedení účetní jednotky v běžném účetním období (statutární orgán, management, představenstvo, ...), organizační struktura účetní jednotky,
- hlavní události běžného období,
- významné skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni,
- předpokládaný vývoj činnosti účetní jednotky,
- aktivity v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivity v oblasti ochrany životního prostředí,
- aktivity v oblasti pracovněprávních vztahů (např. péče o zaměstnance z pohledu vytváření nadstandardních sociálních podmínek - různé druhy pojištění a připojištění, bonusy, zajištění celoživotního a jiného vzdělání a školení, atd.),
- informace o tom, zda má účetní jednotka organizační složku závodu v zahraničí,
- další informace podle zvláštních právních předpisů (např. informace o vlastních akcích a zatímních listech, které účetní jednotka v průběhu účetního období nabyla, atd.)
- zpráva auditora.

„Účetní jednotka, která používá investiční nástroje, uvede informace o cílech a metodách řízení rizik dané společnosti, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty a informace o cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích související s tokem hotovosti, kterým je účetní jednotka vystavena.“ (Březinová, 2014, s. 180)

Součástí výroční zprávy je podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, zpráva o vztazích. Tuto zprávu vypracovává statutární orgán ovládané osoby do 3 měsíců po skončení účetního období. Jedná se o písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládající osobou.

Zpráva o vztazích musí obsahovat tyto informace:

- strukturu vztahů mezi propojenými osobami,
- úlohu ovládané osoby ve skupině a způsob a prostředky ovládaní,
- přehled vzájemných smluv mezi ovládanou a ovládající osobou nebo mezi ovládanými osobami,
- zhodnocení výhod, nevýhod a rizik ze vzájemných vztahů ve skupině, atd.

Zprávu o vztazích přezkoumává kontrolní orgán obchodní korporace a o výsledcích informuje nejvyšší orgán. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, nepožaduje ověření zprávy o vztazích auditorem. Je však žádoucí, aby byla ověřena, a to proto, že pokud jsou účetní závěrka a výroční zpráva ověřeny auditorem a je k nim vyjádřen výrok, měl by auditor také posoudit zprávu o vztazích, která se přikládá.

2.3.2. Zpráva auditora

Výsledkem auditu je zpráva auditora, ve které auditor vyjadřuje názor na účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích. Zpráva auditora je určena výhradně pro vlastníky.

„Podle mezinárodního auditorského standardu ISA 700 by měla zpráva auditora obsahovat tyto skutečnosti:

- *název zprávy (musí z něho vyplývat, že se jedná o zprávu nezávislého auditora),*
- *příjemce zprávy,*
- *úvodní odstavec, ve kterém se vymezí účetní jednotka a musí se zde uvést, že byl proveden audit účetní závěrky. Dále se v něm uvedou názvy jednotlivých*

účetních výkazů, odkaz na přílohu k účetní závěrce, včetně popisu obecných účetních zásad a specifikace okamžiku nebo období, ke kterému je účetní závěrka sestavena,

- *odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku,*
- *odpovědnost auditora,*
- *odstavec o rozsahu provedeného auditu,*
- *výrok auditora,*
- *jména a sídlo auditora a číslo auditorského oprávnění, pod nímž je veden v seznamu auditorů,*
- *datum zprávy auditora a*
- *podpis auditora.“ (Bester, 2015, s. 28)*

Auditor může vydat výrok bez výhrad nebo modifikovaný výrok (výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku).

Výrok bez výhrad vydá auditor v případě, kdy účetní závěrka poskytuje uživatelům ve všech významných ohledech věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví. Kromě základního výroku bez výhrad může auditor vydat i výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností. Vydá ho v případě, kdy účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti a auditor chce zdůraznit určitou skutečnost, která neovlivní výrok.

Výrok s výhradou vydá auditor, jestliže dojde k závěru, že výrok bez výhrad nemůže vydat, avšak nesprávnosti v účetní závěrce nejsou tak zásadní a takového rozsahu, aby vydal záporný výrok nebo odmítnutí výroku.

Auditor je povinen vydat záporný výrok, pokud získá dostatečné a vhodné důkazní informace a usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou významné a zároveň mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Odmítnutí výroku vydá auditor v případě, kdy není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok. Auditor je povinen ve zprávě vysvětlit důvody odmítnutí výroku.

Auditor kromě účetní závěrky ověřuje také výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Tyto 3 předměty ověřování jsou prováděny podle různých pravidel, a proto je nutné, aby zpráva auditora uváděla, co a jakým způsobem auditor ověřoval.

„Jsou možné 2 přístupy. Auditor vydá 3 samostatné zprávy - zprávu o auditu účetní závěrky, zprávu o ověření výroční zprávy a zprávu o prověřce zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Druhá možnost je, že auditor zahrne všechny zprávy do jedné souhrnné zprávy, která by měla obsahovat všechny náležitosti a rozsah textu, který by auditor použil, kdyby sestavoval samostatné zprávy.“ (Müllerová, 2013, s. 106)

2.4. Sestavení a odevzdání účetní závěrky

Povinnost vypracovat účetní závěrku je v případě řádné a mimořádné účetní závěrky vztažena k rozvahovému dni, ale její sestavení probíhá v následujícím období po rozvahovém dni.

„Lhůtu pro samostatné sestavení a podepsání účetní závěrky statutárním orgánem za předchozí účetní období účetní předpisy a další zákony výslovně nestanoví, pouze zákon o účetnictví v § 18 odst. 2 písm. f) vyžaduje, aby účetní závěrka obsahovala okamžik (datum) sestavení a podepsání účetní závěrky statutárním orgánem účetní jednotky. Tato lhůta však nepřímo vyplývá z jiných požadavků zákona o účetnictví a dalších předpisů.“ (Ryneš, 2015, s. 309)

První limit je stanoven v § 21a odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ze kterého vyplývá, že účetní jednotka musí zveřejnit účetní závěrku nejdéle do konce bezprostředně následujícího účetního období.

Druhý limit je lhůta pro schválení účetní závěrky orgánem obchodní korporace. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, vymezuje obchodním společnostem a družstvům, aby jejich nejvyšší orgány schválily účetní závěrku nejpozději do 6 měsíců od rozvahového dne.

Třetím limitem je sestavení a odevzdání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Výpočet daně z příjmů právnických osob vychází z výsledku hospodaření, které zjistí účetní jednotka z účetní závěrky. Účetní jednotky, které mají povinný audit a účetní jednotky, za které podává daňové přiznání daňový poradce, podávají přiznání k dani z příjmů právnických osob do 6 měsíců od rozvahového dne. Ostatní účetní jednotky mají termín podání daňového přiznání do 3 měsíců od rozvahového dne.

2.5. Zveřejňování účetní závěrky

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ukládají účetním jednotkám, které se zapisují do obchodního rejstříku, aby zveřejnily svoji účetní závěrku a výroční zprávu do sbírky listin u rejstříkového soudu. Sbírka listin je veřejný seznam, do kterého má možnost každý nahlížet, tisknout si informace z internetu nebo si je na soudu vyžádat.

„Do sbírky listin se ukládá (§ 66 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob):

- *účetní závěrka (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha),*
- *výroční zpráva (pokud je povinnost dle zákona ji vyhotovit),*
 - *u akciové společnosti návrh na rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty (§ 435 odst. 4, zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích),*
 - *u akciové společnosti zahrnuje i zprávu o podnikatelské činnosti společnosti a stavu jejího majetku (§ 436 odst. 2, zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích),*
- *zpráva auditora (pokud je povinnost dle zákona ověření auditorem),*
- *zpráva o vztazích mezi propojenými osobami (§ 66/e, zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob),*
- *rozdělení zisku nebo úhrada ztráty (§ 67, zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob), pokud není součástí výroční zprávy.“*
(Dušek, 2014, s. 57)

Auditované účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po ověření auditorem a po schválení účetní závěrky příslušným orgánem společnosti do 30 dnů od splnění obou podmínek. Účetní jednotky musí zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu nejpozději do konce bezprostředně následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly tyto výkazy schváleny.

Účetní jednotky, které mají povinnost ověřování auditorem, nesmí zveřejnit informace, které nebyly ověřeny auditorem. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu jejich uložení do sbírky listin. Platí přitom, že účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy. Účetní jednotky mají povinnost zveřejňovat účetní závěrku výhradně v elektronické podobě ve formátu Portable Document Format (pdf).

V novele se pojem „obchodní rejstřík“ nahrazuje pojmem „veřejný rejstřík“. Veřejnými rejstříky právnických a fyzických osob se rozumí spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena a u účetních jednotek, které mají povinný audit, v rozsahu a znění, ve kterém byla ověřena auditorem.

2.5.1. Sankce za nezveřejnění

Pokud účetní jednotka nezveřejní účetní závěrku a výroční zprávu, dopouští se správního deliktu. Účetní jednotce může být uložena pokuta podle § 37a odst. 3 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem.

Poměrně častěji je využívána sankce stanovená v § 200 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, kdy soud po vyzvání obchodní společnosti ke splnění povinnosti předložení účetní závěrky do sbírky listin, udělí pořádkovou pokutu až do výše 20.000 Kč.

Pokud účetní jednotka nezveřejní opakovaně údaje do sbírky listin, může jí být podle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, uložena pořádková pokuta až do výše 100 000 Kč.

I když jsou sankce vysoké, tak 2/3 českých firem nesplnilo informační povinnost. Z analýzy poradenské společnosti Bisnode vyplývá, že za rok 2013 nezveřejnilo účetní závěrku 67 % tuzemských firem. Dlouhodobě tuto povinnost neplní téměř 60 % společností.

„Nejhorší morálku mají subjekty se sídlem v Praze a naopak nejspolehlivější informační povinnost mají společnosti z Královéhradeckého kraje. V Praze zveřejnilo alespoň jednu závěrku za období 2009 - 2013 jen 42 %, zatímco v Královéhradeckém kraji 74 %.“ (Bisnode, 2013)

Je to dáno tím, že Praha je v rámci ČR, z pohledu finančních kontrol, považována za daňový ráj. Vyplývá to z přehledu, který na základě údajů ministerstva financí zpracovala společnost e-office Czech Republic. V této analýze jsou zahrnuty údaje z let 2005 - 2012. Nejméně časté kontroly jsou v Praze, Novém Bydžově, Pardubicích, Hradci Králové. Například v Praze 2 se kontrola u stejného poplatníka opakuje jednou za 191 let.

Tabulka 3 - Nejméně časté kontroly ⁽¹⁾

Finanční úřad ⁽²⁾	Periodicita ⁽³⁾	Finanční úřad ⁽²⁾	Periodicita ⁽³⁾
FÚ pro Prahu 2	191	FÚ v Chomutově	74
FÚ pro Prahu 6	144	FÚ v Mostě	74
FÚ pro Prahu 3	138	FÚ Ostrava III	73
FÚ pro Prahu 4	126	FÚ v Přelouči	72
FÚ pro Prahu 9	121	FÚ v Karviné	71
FÚ pro Prahu 10	118	FÚ v Liberci	69
FÚ v Praze - Modřanech	113	FÚ v Trhových Svinech	68
FÚ pro Prahu 1	107	FÚ v Holicích	68
FÚ pro Prahu 7	107	FÚ v Ústní nad Labem	68
FÚ pro Prahu 5	102	FÚ v Českých Budějovicích	66
FÚ pro Prahu 8	99	FÚ Plzeň - jih	65
FÚ v Novém Bydžově	94	FÚ v Teplicích	63
FÚ v Pardubicích	89	FÚ ve Vysokém Mýtě	63
FÚ v Hradci Králové	88	FÚ pro Prahu - Jižní Město	62
FÚ ve Frýdlantě	83	FÚ v Karlových Varech	61

⁽¹⁾ The least frequent kontrol, ⁽²⁾ Tax office, ⁽³⁾ Periodicity, zdroj: e-office Czech Republic

Nejčastější kontroly jsou například v Mnichově Hradišti, Konici, Voticích, Bruntále, Pacově, Blansku, atd.

Tabulka 4 - Nejčastější kontroly ⁽¹⁾

Finanční úřad ⁽²⁾	Periodicita ⁽³⁾	Finanční úřad ⁽²⁾	Periodicita ⁽³⁾
FÚ v Mnichově Hradišti	9	FÚ v Hustopečích	15
FÚ v Konici	10	FÚ v Berouně	16
FÚ ve Voticích	10	FÚ v Kralovicích	16
FÚ v Bruntále	11	FÚ ve Znojmě	16
FÚ v Pacově	11	FÚ v Šumperku	16
FÚ v Blansku	11	FÚ v Bystřici pod Hostýnem	16
FÚ v Hořovicích	12	FÚ v Moravském Krumlově	17
FÚ v Třebíči	13	FÚ ve Veselí nad Moravou	17
FÚ v Rožnově pod Radhoštěm	13	FÚ v Rokycanech	17
FÚ v Otrokovicích	14	FÚ ve Velkém Meziříčí	17
FÚ v Sedlčanech	14	FÚ ve Žďáru nad Sázavou	17
FÚ v Bystřici nad Pernštejnem	14	FÚ v Krnově	18
FÚ v Poděbradech	14	FÚ v Benešově	18
FÚ ve Vlašimi	15	FÚ ve Vsetíně	18
FÚ v Humpolci	15	FÚ ve Slaném	18

⁽¹⁾ The most frequent kontrol, ⁽²⁾ Tax office, ⁽³⁾ Periodicity, zdroj: e-office Czech Republic

Údaje potvrzují, že podnikatelé ve větších městech se za svůj život setkají s kontrolory finančního úřadu obvykle méně než v menších městech. Z toho důvodu dochází k tomu, že firmy přesouvají svoje sídla do Prahy.

3. Metodika

3.1. Cíl práce

Cílem práce je zhodnocení plnění povinností podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování jejich účetních výkazů do obchodního rejstříku. Tato analýza bude provedena u vybraného vzorku subjektů. Při zpracování práce je využita databáze ALBERTINA. Práce je zpracována v rámci projektu GAJU 149/2014/S.

Praktická část se bude zabývat následujícími hypotézami:

- H1: V roce 2010 zveřejnilo účetní výkazy alespoň 50 % podnikatelských subjektů a v dalších letech došlo ke zhoršení.
- H2: U jednotlivých skupin podnikatelských subjektů (dle kraje, právní formy, velikosti podniku a předmětu podnikání) se vyskytují rozdíly v oblasti zveřejňování účetních výkazů.
- H3: Ekonomická výkonnost podnikatelského subjektu má vliv na zveřejňování účetních výkazů.

3.2. Tvorba souboru podnikatelských subjektů a zdroj dat

Analýza plnění povinnosti podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování bude provedena u souboru, který je tvořen 110 účetními jednotkami. Soubor podnikatelských jednotek obsahuje pouze účetní jednotky se sídlem v Jihočeském kraji a se sídlem v Praze. Soubor je zaměřen na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti a družstva. Tyto účetní jednotky jsou vybrány na základě náhodného výběru z databáze ALBERTINA.

V souboru jsou zastoupeny malé, střední i velké podniky. Pro zařazení do těchto skupin bylo použito třídění dle Českého statistického úřadu, které dělí podniky do 3 skupin podle počtu zaměstnanců:

- malé - do 20 zaměstnanců,
- střední - do 100 zaměstnanců,
- velké - 100 a více zaměstnanců.

Analýza ekonomické výkonnosti podniku byla provedena pouze u 63 podnikatelských subjektů ze 110, protože 47 subjektů nezveřejnilo účetní závěrku za rok 2014, na základě které byly počítány ukazatele rentability a zadluženosti. Z ukazatelů

rentability byla využita rentabilita celkového kapitálu (1) a ze skupiny ukazatelů zadluženosti se jednalo o celkovou zadluženost (2):

$$ROA = \frac{EBIT}{AKTIVA} \quad (1)$$

$$Celková\ zadluženost = \frac{CIZÍ\ KAPITÁL}{AKTIVA} \quad (2)$$

Data pro vypracování praktické části byla čerpána ze stránek Ministerstva spravedlnosti (www.justice.cz), z internetových stránek www.informaceofirmach.cz a z databáze ALBERTINA. Hodnoceny byly účetní závěrky jednotlivých společností, zejména rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha a výroční zpráva.

Na základě vytvořeného souboru podnikatelských subjektů budou hodnoceny následující oblasti:

- povinnost zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 - 2014,
- změna sídla (z důvodu rozdílné periodicity kontrol z finančního úřadu v jednotlivých městech),
- povinnost zveřejňování účetních výkazů podle ekonomické výkonnosti podniku,
- splnění kontrolních vazeb mezi rozvahou a výkazem zisku a ztráty.

První 2 oblasti budou dále analyzovány podle kraje, právní formy, velikosti podniku a předmětu podnikání.

4. Zhodnocení plnění povinnosti zvoleného souboru podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování jejich účetních výkazů

4.1. Charakteristika souboru podnikatelských subjektů

Soubor podnikatelských subjektů, který je použit pro analýzu zhodnocení plnění jejich povinnosti v oblasti zveřejňování účetních výkazů, je tvořen 110 podnikatelskými subjekty. Jedná se o subjekty se sídlem v Jihočeském kraji (55 účetních jednotek) a se sídlem v Praze (55 účetních jednotek). Tento soubor je zaměřen na tyto právní formy - akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost, veřejná obchodní společnost a družstvo.

U každé účetní jednotky byly zjišťovány tyto informace:

- název subjektu, jeho sídlo a předmět podnikání,
- právní forma a den zápisu do obchodního rejstříku,
- počet zaměstnanců,
- rentabilita celkového kapitálu a celková zadluženost za rok 2014,
- informace o tom, zda účetní jednotka zveřejnila účetní závěrku za rok 2014, a zda jsou dodrženy kontrolní vazby mezi rozvahou a výkazem zisku a ztráty,
- informace o tom, zda účetní jednotka za celou dobu její činnosti zveřejnila alespoň jednu účetní závěrku a
- informace o tom, zda došlo ke změně sídla.

V souboru jsou zastoupeny malé, střední i velké podniky. Pro zařazení do těchto skupin bylo použito třídění dle Českého statistického úřadu.

4.2. Hodnocení povinnosti v oblasti zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 až 2014

Jednou z oblastí, které budou dále analyzovány podle vybraného třídění, je povinnost zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 - 2014. K dalším oblastem patří ekonomická výkonnost, změna sídla a splnění kontrolních vazeb mezi rozvahou a výkazem zisku a ztráty.

Podnikatelské subjekty musí zveřejnit účetní závěrku nejpozději do konce bezprostředně následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly tyto výkazy schváleny. Účetní závěrka za rok 2014 musí být zveřejněna nejpozději do 31. 12. 2015.

Tabulka č. 5 popisuje vývoj zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 - 2014 v procentech. V roce 2010 plnily podnikatelské subjekty svoji povinnost v oblasti zveřejňování na 55 %. Ze 110 podnikatelských subjektů zveřejnilo 66 podnikatelských subjektů svoji účetní závěrku za rok 2010. Následující rok došlo k mírnému zvýšení o 1 %. Následně došlo k poklesu v oblasti zveřejňování účetních výkazů. V roce 2012 došlo ke snížení o 3 % a v roce 2013 o dalších 6 %. Naopak v roce 2014 došlo k růstu o 2 %. V tomto roce zveřejnilo účetní závěrku do obchodního rejstříku 54 podnikatelských subjektů ze 110 (tj. 49 %).

Zbývající část souboru tvoří podnikatelské subjekty, které nezveřejňují účetní výkazy. Tato skupina je členěna na 5 podskupin podle toho jaký účetní výkaz podnikatelský subjekt nezveřejňuje. Největší skupinu tvoří podnikatelské subjekty, které nezveřejňují všechny účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha). V roce 2010 se jedná o 31 % podnikatelských subjektů. V dalších letech tento podíl roste až na 44 %.

Druhou největší skupinu tvoří podnikatelské subjekty, které nezveřejňují jen přílohu. V roce 2010 se jednalo o 13 % podnikatelských subjektů. V dalších letech tento podíl klesal až na 7 %. Zbývající podnikatelské subjekty (jedná se o ty, které nezveřejňují rozvahu nebo nezveřejňují výsledovku nebo nezveřejňují rozvahu ani výsledovku) tvoří maximálně 2 % souboru.

Tabulka 5 - Zveřejňování účetních závěrek v letech 2010 - 2014 v procentech ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	55 %	56 %	53 %	47 %	49 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	1 %	1 %	1 %	1 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	1 %	2 %	2 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	13 %	11 %	9 %	10 %	7 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	1 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	31 %	31 %	35 %	39 %	44 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements in the years 2010 - 2014 in per cent, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

4.2.1. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle krajů

V následující tabulce č. 6 je zobrazen vývoj plnění povinnosti podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování účetních závěrek v Jihočeském kraji. V období 2010 - 2014 se zveřejňování účetních výkazů pohybovalo okolo 50 %. V roce 2011 zveřejnilo účetní výkazy 31 subjektů z 55 (tj. 56 %). Jedná se o nejlepší údaj z tohoto období. Nejhorší údaj byl zjištěn v roce 2013, kdy účetní výkazy zveřejnilo 49 %. V následujícím roce došlo ke zlepšení o 4 %.

V roce 2010 tvořily podnikatelské subjekty, které nezveřejnily celou účetní závěrku, 32 % ze souboru vybraných podnikatelských subjektů. V roce 2011 došlo k mírnému poklesu o 3 % a od roku 2012 tato skupina podnikatelských subjektů roste. V roce 2014 se vyšplhala na 38 % (tj. 21 subjektů z 55).

V roce 2010 subjekty, které nezveřejňují pouze přílohu, tvořily 11 %. V roce 2011 dosáhla tato skupina svého nejhoršího výsledku ve zkoumaném období. Naopak svůj nejlepší výsledek dosáhla v roce 2012. V následujícím roce došlo k nárůstu o 6 % a v roce 2014 opět k poklesu na hodnotu 9 %.

V letech 2012 a 2013 subjekty, které nezveřejnily výkaz zisku a ztráty, tvořily 4 %. Ve zbývajících 3 letech všechny vybrané subjekty z Jihočeského kraje zveřejnily výkaz zisku a ztráty. V letech 2010 - 2013 podnikatelské subjekty, které nezveřejnily rozvahu, činily 2 %. Za rok 2014 zveřejnilo rozvahu všech 55 podnikatelských subjektů.

Tabulka 6 - Zveřejňování ÚZ podnikatelských subjektů z Jihočeského kraje ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	55 %	56 %	55 %	49 %	53 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	2 %	2 %	2 %	2 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	4 %	4 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	11 %	13 %	5 %	11 %	9 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	32 %	29 %	34 %	34 %	38 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements from South Bohemia, ⁽²⁾Publication of the financial statement,

⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure,

⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement,

⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 7 je zobrazeno plnění povinnosti podnikatelských subjektů z Prahy. V roce 2010 a 2011 bylo uloženo do obchodního rejstříku 56 % účetních závěrek.

Naopak nejhoršího výsledku bylo dosaženo v roce 2013 a 2014. V těchto letech bylo zveřejněno o 11 % účetních závěrek méně.

V roce 2010 nezveřejnilo celou účetní závěrku 29 % podnikatelských subjektů. Toto procento neustále rostlo, až se v roce 2014 vyšplhalo na 50 %. V roce 2010 nezveřejnilo 15 % podnikatelských subjektů přílohu. V roce 2014 tvořila tato hodnota třetinu původní hodnoty. V roce 2011 dvě procenta podnikatelských subjektů nezveřejnily výkaz zisku a ztráty a v roce 2013 dvě procenta nezveřejnily rozvahu ani výsledovku.

Tabulka 7 - Zveřejňování účetních závěrek podnikatelských subjektů z Prahy ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	56 %	56 %	51 %	45 %	45 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	2 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	15 %	9 %	13 %	9 %	5 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	2 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	29 %	33 %	36 %	44 %	50 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements from Prague, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Ze srovnání obou krajů bylo zjištěno, že podnikatelské subjekty z Jihočeského kraje plní povinnost v oblasti zveřejňování účetní výkazů lépe než podnikatelské subjekty z Prahy. Ve 4 letech z 5 splnilo tuto povinnost více než 50 % a jen v roce 2013 se tato povinnost pohybovala o 1 procentní bod pod touto hranicí. Zatímco v Praze se povinnost zveřejňování pohybuje nad 50 % ve 3 letech a v roce 2013 a 2014 tato povinnost klesla na 45 %.

4.2.2. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle právní formy

Tato podkapitola je zaměřena na zhodnocení povinnosti v oblasti zveřejňování účetní závěrky podle právní formy. Následující tabulka č. 8 se týká akciových společností. V roce 2010 a 2011 splnilo 77 % akciových společností povinnost zveřejnit účetní výkazy. V dalším roce došlo k mírnému zhoršení o 4 %, poté následoval výrazný pokles o 14 % a vzápětí se hodnota vrátila zpět na 73 %.

V roce 2010 a 2011 celou účetní závěrku nezveřejnilo 14 % akciových společností. V roce 2012 se nesplnění povinnosti téměř zdvojnásobilo a v roce 2013 nezveřejnilo

všechny výkazy 31 % společností (tj. 6 společností z 22). V roce 2014 došlo ke zlepšení na 27 %.

Ze zkoumaných 5 let nezveřejnily akciové společnosti ve 3 letech přílohu k účetní závěrce. Nejvyšší hodnoty zde bylo dosaženo 9 % a to v roce 2010 a 2011. Jen v roce 2013 nezveřejnilo 5 % akciových společností rozvahu ani výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 8 - Zveřejňování účetních závěrek akciových společností ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	77 %	77 %	73 %	59 %	73 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	9 %	9 %	0 %	5 %	0 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	5 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	14 %	14 %	27 %	31 %	27 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of joint stock company, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

V roce 2010 zveřejnila účetní závěrku pouze polovina společností s ručením omezeným (tabulka č. 9). U tohoto druhu společnosti se jedná o nejlepší výsledek ze zkoumaného pětiletého období. V následujících letech docházelo ke zhoršení výsledku. V roce 2014 zveřejnilo účetní závěrku pouze 6 společností z 22 (tj. 27 %).

Ze zbývajících částí souboru zkoumaných podniků převládala skupina, která nezveřejňovala celou účetní závěrku a poté následovala skupina společností, která nezveřejnila pouze přílohu. U těchto společností se nevyskytl případ, kdy by společnost s ručením omezeným nezveřejnila pouze rozvahu nebo výsledovku.

Tabulka 9 - Zveřejňování účetních závěrek společností s ručením omezeným ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	50 %	45 %	36 %	36 %	27 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	23 %	23 %	32 %	23 %	18 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	27 %	32 %	32 %	41 %	55 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of limited liability company, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka č. 10 zobrazuje plnění povinnosti v oblasti zveřejňování u komanditních společností. V roce 2010 tyto společnosti splnily svoji povinnost na 73 %. V následujícím roce došlo ke zlepšení téměř o 10 %. Hodnota roku 2012 se však vrátila na hodnotu z roku 2010. V roce 2013 byla povinnost v oblasti zveřejňování splněna pouze na 55 %. Jedná se o minimální hodnotu ze zkoumaného období a za rok 2014 zveřejnilo účetní závěrku opět 73 %.

V jednotlivých letech tvoří ze zbývajících části 13 - 27 % společností, které nezveřejňují celou účetní závěrku a 5 - 10 % komanditních společností které nezveřejnily pouze 1 účetní výkaz ze 3. Nejčastěji se jednalo o přílohu a výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 10 - Zveřejňování účetních závěrek komanditních společností ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	73 %	82 %	73 %	55 %	73 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	9 %	9 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	9 %	5 %	0 %	9 %	5 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	18 %	13 %	18 %	27 %	22 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of limited partnership, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Předposlední právní forma, u které byla provedena analýza zveřejňování účetních závěrek, je veřejná obchodní společnost (tabulka č. 11). Během 5 let se jejich povinnost v oblasti zveřejňování pohybovala okolo 20 %. Povinnost byla nejlépe splněna v roce 2013, kdy 5 společností z 22 zveřejnilo účetní výkazy. Jedná se o 23 % veřejných obchodních společností. Nejhorší výsledek byl dosažen v roce 2014, kdy účetní závěrku zveřejnilo pouze 14 %.

Zbývajících část tvoří společnosti, které nezveřejňují celou účetní závěrku, dále společnosti nezveřejňující pouze přílohu k účetní závěrce. V tomto souboru se nevyskytují takové veřejné obchodní společnosti, které by nezveřejnily pouze rozvahu nebo výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 11 - Zveřejňování účetních závěrek veřejných obchodních společností ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	18 %	18 %	18 %	23 %	14 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	18 %	18 %	14 %	14 %	14 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	64 %	64 %	68 %	63 %	72 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of general partnership, ⁽²⁾Publication of the financial statement,

⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure,

⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement,

⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Poslední kategorie patří družstvu (tabulka č. 12). Jejich povinnost v oblasti zveřejňování kolísala okolo 60 %. Nejlepšího výsledku bylo dosaženo v roce 2012 a 2013, kdy tuto povinnost splnilo 64 % družstev. V letech 2010 - 2013 se ve skupině nezveřejňování celé účetní závěrky vyskytovalo 31 % družstev a v roce 2014 se tento podíl zvýšil na 41 %.

V letech 2010 - 2013 nezveřejnilo 5 % družstev rozvahu a v následujícím roce ji zveřejnila všechna družstva. Pouze v roce 2010 nezveřejnilo přílohu 5 % družstev a v roce 2011 nezveřejnilo 5 % družstev výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 12 - Zveřejňování účetních závěrek družstev ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	59 %	59 %	64 %	64 %	59 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	5 %	5 %	5 %	5 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	5 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	5 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	31 %	31 %	31 %	31 %	41 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of cooperative, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Z porovnání jednotlivých právních forem bylo zjištěno, že nejlépe plní svoji povinnost v oblasti zveřejňování účetní závěrky akciové společnosti. Zveřejnění účetních výkazů se pohybuje kolem 75 % s výjimkou roku 2013, kdy tato hodnota klesla na 59 %.

Druhé místo obsadily komanditní společnosti, které plní povinnost na 73 %. Vyskytují se zde určité výkyvy. Např. v roce 2011 byla tato povinnost splněna na 82 % a v roce 2014 byla splněna pouze na 55 %. Třetí místo by obdržela družstva, která splňují povinnost na 60 %.

Předposlední místo patří společnostem s ručením omezeným. Vývoj zveřejňování účetních závěrek je u těchto společností nestabilní. V roce 2010 dosáhly nejlepšího výsledku (50 %) a naopak v roce 2014 byl dosažen nejhorší výsledek (27 %). Poslední místo patří veřejným obchodním společnostem, u kterých splňuje povinnost okolo 20 % společností.

4.2.3. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle velikosti podniku

V praxi existuje více přístupů ke třídění podniků podle velikosti. Pro tuto analýzu bylo použito třídění dle Českého statistického úřadu, které dělí podniky do 3 skupin podle počtu zaměstnanců:

- malé - do 20 zaměstnanců,
- střední - do 100 zaměstnanců,
- velké - 100 a více zaměstnanců.

V následující tabulce č. 13 je zobrazeno splnění povinnosti v oblasti zveřejňování u malých podniků. V roce 2010 a 2011 zveřejnilo účetní výkazy 37 malých podniků z 81 (tj. 46 %). V následujících 2 letech došlo ke zhoršení situace a účetní závěrku za rok 2013 zveřejnilo 35 %. V roce 2014 došlo ke zlepšení situace o 2 % oproti předcházejícímu roku. V roce 2010 nezveřejnilo celou účetní závěrku 37 % malých podniků. V dalších letech došlo k nárůstu této hodnoty až na hodnotu 54 %. V souboru malých podniků se také objevily podniky, které nezveřejnily pouze přílohu. Jedná se o 9 - 16 % těchto podniků. Malou část souboru (1 - 2 %) tvoří podniky, které nezveřejnily pouze rozvahu nebo výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 13 - Zveřejňování účetních závěrek malých podniků ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	46 %	46 %	40 %	35 %	37 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	1 %	1 %	1 %	1 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	1 %	2 %	2 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	16 %	14 %	12 %	12 %	9 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	1 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	37 %	38 %	45 %	49 %	54 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of small companies, ⁽²⁾Publication of the financial statement,

⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure,

⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement,

⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Druhou skupinu tvoří podniky, které zaměstnávají 20 až 100 zaměstnanců. Jedná se tedy o střední podniky (tabulka č. 14). Tyto podniky splnily povinnost ve 3 letech na 76 %. Jen v roce 2012 došlo ke zlepšení hodnoty na 82 % a v roce 2014 došlo ke zhoršení na 71 %.

V roce 2010 podniky, které nezveřejnily celou účetní závěrku, tvořily 24 %. V následujících letech došlo ke zlepšení na 18 %, ale v roce 2014 se tato hodnota vrátila zpět na hodnotu 23 %. Poslední část středních podniků tvoří takové podniky, které nezveřejnily přílohu k účetní závěrce.

Tabulka 14 - Zveřejňování účetních závěrek středních podniků ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	76 %	76 %	82 %	76 %	71 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	0 %	6 %	0 %	6 %	6 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	24 %	18 %	18 %	18 %	23 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of medium companies, ⁽²⁾Publication of the financial statement,

⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure,

⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement,

⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Třetí a zároveň poslední skupinou jsou velké podniky (tabulka č. 15). Jejich povinnost v oblasti zveřejňování se během zkoumaného období pohybovala mezi 90 a 100 %. V roce 2010 a 2011 splnilo tuto povinnost 11 podniků z 12 (tj. 92 %). Ve zbývajících letech byla tato povinnost splněna na 100 %.

V roce 2010 zbývajících 8 % souboru tvořily velké podniky, které nezveřejnily přílohu.

V roce 2013 se jednalo o podniky, které nezveřejnily celou účetní závěrku.

Tabulka 15 - Zveřejňování účetních závěrek velkých podniků ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	92 %	100 %	100 %	92 %	100 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	8 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	0 %	0 %	0 %	8 %	0 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of large companies, ⁽²⁾Publication of the financial statement,

⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure,

⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement,

⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska zveřejňování účetních závěrek jsou na tom nejlépe velké podniky. Jejich povinnost v oblasti zveřejňování byla splněna nad 90 %. Druhé místo obsadily střední podniky se zveřejňovací povinností mezi 70 a 80 %. Nejhůře jsou na tom malé podniky, u kterých se zveřejňovací povinnost pohybuje pod 50 %.

4.2.4. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle předmětu podnikání

Podle databáze ALBERTINY byly podniky roztrženy do 6 oborů podnikání - zemědělství a lesnictví, zpracovatelský průmysl, stavebnictví, velkoobchod a maloobchod, činnost v oblasti nemovitostí a služby.

První skupinu tvoří podniky, které podnikají v zemědělství a lesnictví (tabulka č. 16). Během zkoumaného období zveřejnilo účetní výkazy 67 % podniků a zbývajících 33 % nezveřejnilo celou účetní závěrku.

Tabulka 16 - Zveřejňování účetních závěrek podniků v zemědělství a lesnictví ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	67 %	67 %	67 %	67 %	67 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	33 %	33 %	33 %	33 %	33 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements in agriculture and forestry, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾Total, zdroj: vlastní zpracování

Druhá skupina je tvořena podniky, které podnikají ve zpracovatelském průmyslu (tabulka č. 17). Jedná se zejména o obrábění, nástrojařství, kování, lisování, ražení a výrobu počítačů, radiátorů a kotlů. V roce 2010 zveřejnilo účetní výkazy 58 % podniků. V následujících letech došlo ke zlepšení až na hodnotu 69 %. V roce 2014 se tato hodnota snížila na 65 %.

V roce 2010 nezveřejnilo celou účetní závěrku 34 % podniků. U této hodnoty došlo v průběhu 5 let ke zlepšení o 7 %. Zbývající část tvoří podniky, které nezveřejňují pouze přílohu. V letech 2010, 2011 a 2014 se jednalo o 8 % podniků a v letech 2012 a 2013 o 4 % podniků.

Tabulka 17 - Zveřejňování účetních závěrek podniků ve zpracovatelském průmyslu ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	58 %	65 %	65 %	69 %	65 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	8 %	8 %	4 %	4 %	8 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	34 %	27 %	31 %	27 %	27 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements in industry, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾Total, zdroj: vlastní zpracování

Třetí skupina je tvořena podniky, které se řadí do stavebnictví (tabulka č. 18). V roce 2010 a 2011 zveřejnil účetní výkazy každý druhý podnik, který podniká ve stavebnictví. V roce 2012 došlo ke zhoršení na hodnotu 33 %. Toto zhoršení

pokračovalo i v dalším roce, kdy hodnota klesla až na 17% hranici. V tomto roce zveřejnily účetní výkazy pouze 2 podniky z 12. V roce 2014 došlo ke zlepšení. Účetní výkazy zveřejnilo 25 % podniků.

Zbývající část souboru tvoří podniky, které nezveřejnily všechny účetní výkazy. Dále jsou zde zastoupeny i podniky, které zveřejnily pouze rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Během pětiletého období došlo ke zlepšení o 9 %.

Tabulka 18 - Zveřejňování účetních závěrek podniků ve stavebnictví ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	50 %	50 %	33 %	17 %	25 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	17 %	8 %	8 %	8 %	8 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	33 %	42 %	59 %	75 %	67 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements in construction industry, ⁽²⁾Publication of the financial statement,

⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure,

⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement,

⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Čtvrtá skupina je zaměřena na podniky z oblasti velkoobchodu a maloobchodu (tabulka č. 19). V roce 2010 a 2011 zveřejnilo účetní závěrku 43 %. Jedná se o nejlepší výsledek ze zkoumaného období. V roce 2012 došlo k poklesu o 5 % a v následujícím roce o dalších 5 %. V roce 2014 došlo k mírnému zlepšení a hodnota se vrátila zpět na hodnotu 38 %.

Zbývající část tvoří podniky, které nezveřejnily celou účetní závěrku a podniky nezveřejňující přílohu. U podniků, které nezveřejňují přílohu, došlo ke zlepšení o 14 % během 5 let. Ve 2 letech z 5 nezveřejnily velkoobchody a maloobchody výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 19 - Zveřejňování účetních závěrek velkoobchodů a maloobchodů ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	43 %	43 %	38 %	33 %	38 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	5 %	5 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	24 %	19 %	14 %	14 %	10 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	33 %	38 %	43 %	48 %	52 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies wholesalers and retailers, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Do předposlední skupiny jsou zařazeny takové podniky, které se zabývají činností související s nemovitostmi (tabulka č. 20). Tyto podniky splňují povinnost v oblasti zveřejňování na 63 - 74 %. Nejlepší hodnoty bylo dosaženo v letech 2010 a 2011, kdy účetní závěrku zveřejnilo 14 podniků z 19 (tj. 74 %). Z následující tabulky č. 20 je vidět, že dochází ke zhoršení situace.

Podniky, které podnikají v oblasti nemovitostí, nezveřejňují celou účetní závěrku stále častěji. V roce 2010 se jednalo o 16 % a o pět let později se tato hodnota zvýšila na 37 % (tj. o 21 %). V letech 2010 - 2013 nezveřejnilo 5 % podniků rozvahu a jen v roce 2011 nezveřejnilo 5 % podniků výkaz zisku a ztráty. Vyskytují se zde i podniky, které nezveřejnily přílohu. Tato hodnota se v letech 2012 a 2013 vyšplhala na 11 %. V roce 2013 nezveřejnilo 5 % podniků 2 účetní výkazy ze 3. Jednalo se o rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 20 - Zveřejňování ÚZ podniků zabývajících se činností v oblasti nemovitostí ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	74 %	74 %	68 %	63 %	63 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	5 %	5 %	5 %	5 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	5 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	5 %	0 %	11 %	11 %	0 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	5 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	16 %	16 %	16 %	16 %	37 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies engaged in real estate activities, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Šestou a zároveň poslední skupinou jsou podniky, které poskytují služby (tabulka č. 21). Nejčastěji jsou v souboru zastoupeny tyto činnosti - hostinská činnost, reklamní činnost, vedení účetnictví a daňové evidence, reklamní činnost, zdravotnictví, apod.

V roce 2010 zveřejnilo 50 % podniků účetní výkazy. Jedná se o nejlepší hodnotu z těchto 5 let. V následujících letech došlo k poklesu na 35 %. V roce 2014 došlo k mírnému zlepšení situace, ale naopak docházelo k růstu ve skupině podniků, které nezveřejňují celou účetní závěrku. Dále se zde nachází podniky, které nezveřejňují pouze přílohu. Tato hodnota se pohybuje mezi 12 a 19 %. V letech 2012 a 2013 tvoří 4 % podniky, které nezveřejnily pouze výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 21 - Zveřejňování účetních závěrek podniků poskytující služby ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	50 %	46 %	46 %	35 %	38 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	4 %	4 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	15 %	19 %	12 %	15 %	12 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	35 %	35 %	38 %	46 %	50 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

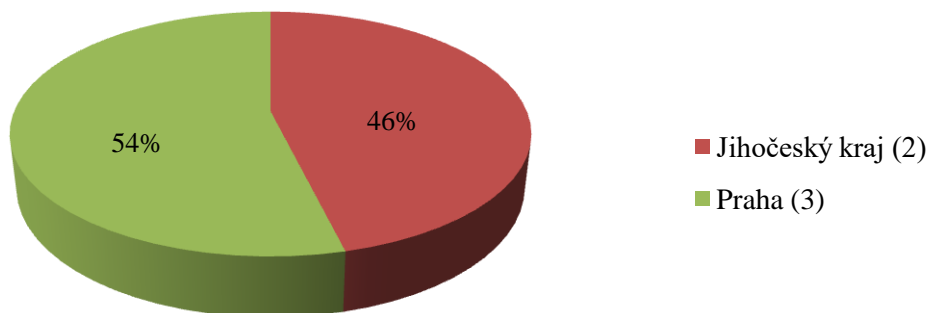
⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies providing services, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Ze srovnání všech oborů podnikání bylo zjištěno, že nejlépe jsou na tom podniky, které podnikají v oblasti nemovitostí, na druhém místě by bylo zemědělství a lesnictví, ve kterém zveřejňuje účetní závěrku stabilně 67 % podniků. Třetí místo by patřilo zpracovatelskému průmyslu. Na 4. a 5. místě by byly služby a stavebnictví a poslední místo by získaly velkoobchody a maloobchody. Zveřejňování účetní výkazů se u těchto podniků pohybuje pod hranicí 45 %.

4.2.5. Dlouhodobé neplnění povinnosti v oblasti zveřejňování ÚZ

Tato část je zaměřena na takové podniky, které od doby zápisu do obchodního rejstříku nezveřejnily ani jednu účetní závěrku. Z celkového souboru, který je tvořen 110 podnikatelskými subjekty, se jedná o 26 subjektů (tj. 24 %). Téměř každá čtvrtá firma nezveřejnila žádnou účetní závěrku za celou dobu její podnikatelské činnosti. V grafu č. 1 je zobrazeno, že se jedná o 14 subjektů z Prahy (tj. 54 %) a 12 subjektů z Jihočeského kraje (tj. 46 %).

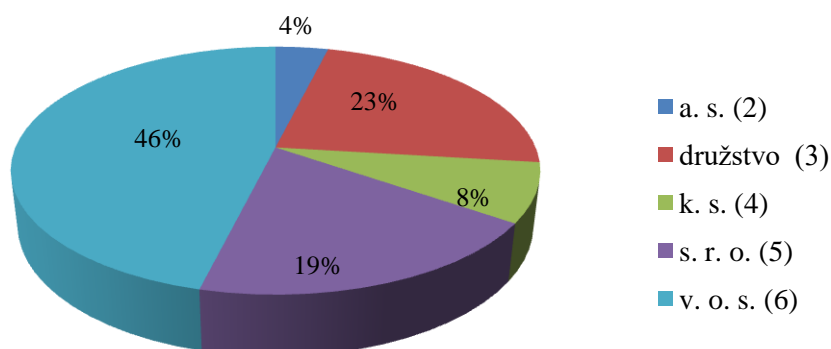
Graf 1 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ podle krajů ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Long disclosure the financial statements by region, ⁽²⁾South Bohemia, ⁽³⁾ Prague, zdroj: vlastní zpracování

Největší část podnikatelských subjektů, které nezveřejnily žádnou účetní závěrku od zápisu v obchodním rejstříku, tvoří veřejné obchodní společnosti (graf č. 2). Jedná se o 12 subjektů z 26 (tj. 46 %). Druhé místo obsadilo družstvo s 23 % a třetí místo společnosti s ručením omezeným s hodnotou 19 %. Nejlépe na tom jsou akciové společnosti a komanditní společnosti. Jen 4 % akciových společností nezveřejnily za celou dobu podnikatelské činnosti žádnou účetní závěrku a u komanditních společností se jedná o 8 %.

Graf 2 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ podle právní formy ⁽¹⁾

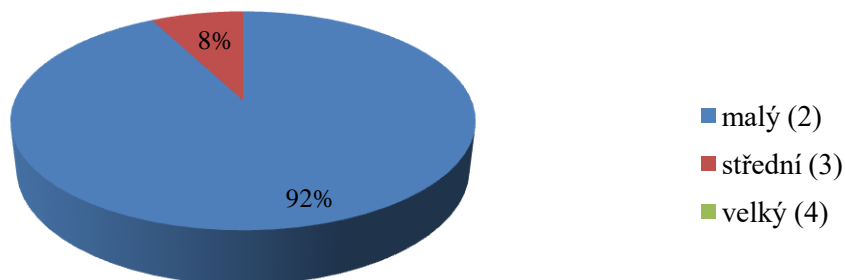


⁽¹⁾ Long disclosure the financial statements by legal form of business, ⁽²⁾ Joint stock company, ⁽³⁾ Cooperative, ⁽⁴⁾ Limited partnership, ⁽⁵⁾ Limited liability company, ⁽⁶⁾ General partnership, zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska velikosti podniku (graf č. 3) převládají malé podniky, které nezveřejnily žádnou účetní závěrku během podnikatelské činnosti. Jedná se o 24 subjektů

z 26 (tj. 92 %) a zbývajících 8 % tvoří střední podniky. Nejlépe jsou na tom velké podniky, které se v této skupině vůbec nevyskytují. Velké podniky tedy alespoň jednou zveřejnily účetní závěrku.

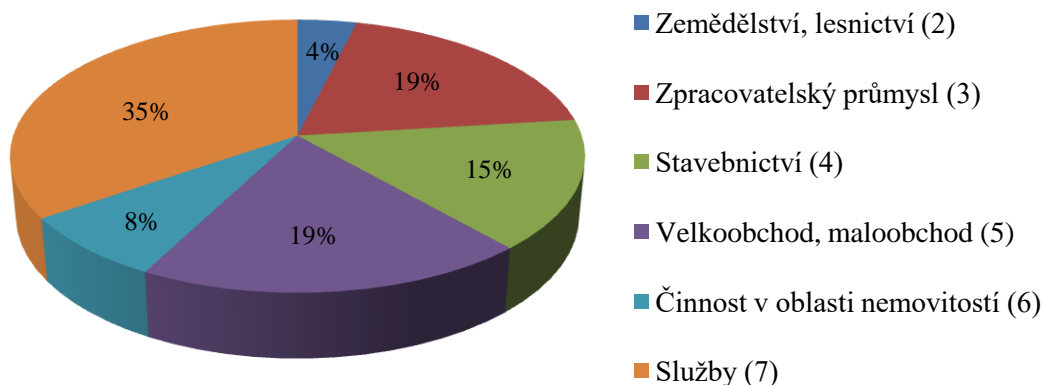
Graf 3 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ podle velikosti podniku ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Long disclosure the financial statements by size of company, ⁽²⁾Small, ⁽³⁾Medium, ⁽⁴⁾ Large, zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska předmětu podnikání (graf č. 4) tvoří největší část podnikatelské subjekty s předmětem podnikání v oboru služby. Na druhém a třetím místě se umístil zpracovatelský průmysl a velkoobchod a maloobchod s 19 %. Z celkového souboru subjektů, který dlouhodobě neplní povinnost v oblasti zveřejňování účetních výkazů, tvoří 15 % subjekty podnikající v oboru stavebnictví. Nejlépe jsou na tom subjekty podnikající v zemědělství a lesnictví a subjekty s podnikatelskou činností v oblasti nemovitostí.

Graf 4 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ podle předmětu podnikání ⁽¹⁾



⁽¹⁾ Long disclosure the financial statements by objects of the company, ⁽²⁾ Agriculture and forestry, ⁽³⁾ Manufacturing industry, ⁽⁴⁾ Construction industry, ⁽⁵⁾ Companies wholesalers and retailers, ⁽⁶⁾ Companies engaged in real estate activities, ⁽⁷⁾ Companies providing services, zdroj: vlastní zpracování

4.3. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování účetních výkazů podle ekonomické výkonnosti podniku

Analýza ekonomické výkonnosti podniku byla provedena pouze u 63 podnikatelských subjektů ze 110, protože 47 subjektů nezveřejnilo účetní závěrku za rok 2014, na základě které byly počítány ukazatele rentability a zadluženosti.

4.3.1. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle rentability

Pro tuto analýzu byla z ukazatelů rentability využita rentabilita celkového kapitálu (ROA). Rentabilita celkového kapitálu byla rozdělena do 4 skupin na zápornou rentabilitu, rentabilitu do 10 %, rentabilitu mezi 10 a 30 % a rentabilitu nad 30 %.

První skupinu tvoří podniky, které mají zápornou rentabilitu celkového kapitálu (tabulka č. 22). Ve všech 5 letech zveřejnilo účetní výkazy 83 % podniků. V roce 2010, 2011, 2013 a 2014 zbývající část tvořily podniky, které nezveřejnily pouze přílohu. V roce 2012 činilo 17 % podniků, které nezveřejnily celou účetní závěrku.

Tabulka 22 - Zveřejňování účetních závěrek podniků se zápornou rentabilitou ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	83 %	83 %	83 %	83 %	83 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	17 %	17 %	0 %	17 %	17 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	0 %	0 %	17 %	0 %	0 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies with negative profitability, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Druhou skupinu tvoří podniky, jejichž rentabilita celkového kapitálu činí do 10 % (tabulka č. 23). V roce 2010 zveřejnilo účetní závěrku 76 % těchto podniků. V následujícím roce došlo ke zlepšení o 5 %. Od tohoto roku došlo k mírnému zhoršení této hodnoty. V roce 2012 klesla hodnota o 2 % a v roce 2013 se snížila o dalších 5 %. Poté došlo k výraznému zlepšení o 16 %.

Zbývající část souboru je tvořena subjekty, které nezveřejnily pouze přílohu. Během 5 let se hodnota pohybovala mezi 10 a 19 %, přičemž z následující tabulky je vidět, že došlo ke zlepšení. Dále se zde objevují subjekty, které nezveřejňují celou účetní závěrku. Během zkoumaného období se jejich hodnota pohybuje mezi 0 a 12 %.

Tabulka 23 - Zveřejňování účetních závěrek podniků s rentabilitou do 10 % ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	76 %	81 %	79 %	74 %	90 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	2 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	19 %	14 %	12 %	12 %	10 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	2 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	5 %	3 %	9 %	12 %	0 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies with profitability up to 10 %, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Do třetí skupiny jsou zařazeny takové subjekty, které dosahují rentabilitu mezi 10 a 30 % (tabulka č. 24). Ve všech 5 letech zveřejnilo účetní výkazy 78 % podnikatelských subjektů a 22 % zveřejnilo pouze rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 24 - Zveřejňování ÚZ podniků s rentabilitou mezi 10 a 30 % ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	78 %	78 %	78 %	78 %	78 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	22 %	22 %	22 %	22 %	22 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies with profitability of 10 to 30 %, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Poslední skupina je tvořena podnikatelskými subjekty, které dosahují rentability vyšší než 30 % (tabulka č. 25). Ve 4 letech z 5 zveřejnilo účetní závěrku 66 % podnikatelských subjektů. Pouze v roce 2011 zveřejnilo účetní výkazy 83 %. Došlo ke zvýšení o 17 %. V roce 2010 nezveřejnilo celou účetní závěrku 34 %. V následujícím roce to bylo o polovinu méně než v předchozím roce. V roce 2012 nezveřejnilo 17 % subjektů výkaz zisku a ztráty a 17 % nezveřejnilo celou účetní závěrku. V roce 2013 se jednalo o 17 % subjektů, které nezveřejnilo výkaz zisku a ztráty a dalších 17 % nezveřejnilo přílohu. V posledním roce došlo opět ke změně, kdy 17 % nezveřejnilo přílohu a 17 % subjektů nezveřejnilo celou účetní závěrku.

Tabulka 25 - Zveřejňování účetních závěrek podniků s rentabilitou vyšší než 30 % ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	66 %	83 %	66 %	66 %	66 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	17 %	17 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	0 %	0 %	0 %	17 %	17 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	34 %	17 %	17 %	0 %	17 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies with profitability higher than 30 %, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Z celkového srovnání vyplývá, že nejlépe jsou na tom subjekty, které mají zápornou rentabilitu, dále následují subjekty s rentabilitou do 10 %, subjekty s rentabilitou mezi 10 a 30 % a subjekty s rentabilitou vyšší než 30 %.

4.3.2. Zhodnocení plnění povinnosti zveřejňování podle zadluženosti

Analýza ekonomické výkonnosti podniku byla provedena pouze u 63 podnikatelských subjektů ze 110, protože 47 subjektů nezveřejnilo účetní závěrku za rok 2014, na základě které byly počítány ukazatele rentability a zadluženosti.

Pro tuto analýzu byla ze skupiny ukazatelů zadluženosti použita celková zadluženost. Zadluženost byla rozdělena do 4 skupin - celková zadluženost do 20 %, celková zadluženost mezi 20 a 50 %, celková zadluženost mezi 50 a 100 % a celková zadluženost nad 100 %.

První skupinu tvoří podnikatelské subjekty, které mají celkovou zadluženost do 20 % (tabulka č. 26). V roce 2010 a 2011 bylo zveřejněno 69 % účetních závěrek. V roce 2012 došlo ke zlepšení o 8 %, ale v následujícím roce se hodnota snížila zpět na hodnotu 69 %. V roce 2014 zveřejnilo účetní závěrku 85 %, tj. o 16 % více než v předcházejícím roce.

V roce 2010 činilo 23 % podnikatelských subjektů, které nezveřejnily pouze přílohu. V následujícím roce došlo ke zlepšení na 15 %. Na této hodnotě se ustálila až do roku 2014. V letech 2010 - 2013 nezveřejnilo 8 % subjektů celou účetní závěrku.

Tabulka 26 - Zveřejňování účetních závěrek podniků se zadlužeností do 20 % ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	69 %	69 %	77 %	69 %	85 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	8 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	23 %	15 %	15 %	15 %	15 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	8 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	8 %	8 %	8 %	8 %	0 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies with debts up to 20 %, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Druhou skupinu tvoří subjekty se zadlužeností mezi 20 a 50 % (tabulka č. 27). V roce 2010 zveřejnilo účetní závěrku 86 % podnikatelských subjektů. V roce 2011 došlo ke zlepšení o 9 %, ale v následujícím roce došlo k poklesu o 4 % a tato hodnota byla stabilně zachována až do roku 2014. Druhou největší část tohoto souboru tvoří subjekty, které nezveřejnily pouze přílohu. Jejich podíl se pohybuje mezi 4,5 a 9 %.

V souboru podnikatelských subjektů se také nachází subjekty, které nezveřejňují celou účetní závěrku. Hodnota této skupiny se pohybuje okolo 5 %.

Tabulka 27 - Zveřejňování ÚZ podniků se zadlužeností mezi 20 a 50 % ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	86 %	95 %	91 %	91 %	91 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	9 %	5 %	4,5 %	4,5 %	9 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	5 %	0 %	4,5 %	4,5 %	0 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies with debts of 20 to 50 %, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Do třetí skupiny se řadí podnikatelské subjekty se zadlužeností mezi 50 a 100 % (tabulka č. 28). V roce 2010 zveřejnilo účetní závěrku 80 % subjektů, v následujícím roce následovalo zlepšení o 4 %. V roce 2012 a 2013 zveřejnilo 72 % účetní závěrku (tj. pokles o 12 % oproti roku 2011) a v roce 2014 se hodnota vrátila zpět na 84 %. Druhou největší část tvoří subjekty, které nezveřejňují přílohu, za nimi následují subjekty nezveřejňující celou účetní závěrku a subjekty nezveřejňující výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 28 - Zveřejňování ÚZ podniků se zadlužeností mezi 50 a 100 % ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	80 %	84 %	72 %	72 %	84 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	4 %	4 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	16 %	12 %	16 %	16 %	12 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	4 %	4 %	8 %	8 %	4 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies with debts of 50 to 100 %, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Poslední skupina je tvořena subjekty se zadlužeností větší než 100 % (tabulka č. 29). V roce 2010 nezveřejnilo 67 % přílohu a 33 % celou účetní závěrku. V roce 2011 zveřejnily všechny subjekty rozvahu a výkaz zisku a ztráty, ale nezveřejnily přílohu

k účetní závěrce. V následujícím roce zveřejnilo 33 % účetní závěrku a 67 % jí nezveřejnilo. Rok 2013 byl stejný s rokem 2010 (tj. 67 % nezveřejnilo přílohu a 33 % nezveřejnilo celou účetní závěrku). V roce 2014 došlo k nejlepšímu výsledku během těchto 5 let. Účetní závěrku zveřejnilo 67 % firem a zbývajících 33 % nezveřejnilo pouze přílohu.

Tabulka 29 - Zveřejňování ÚZ podniků se zadlužeností vyšší než 100 % ⁽¹⁾

	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)
Zveřejnění ÚZ ⁽²⁾	0 %	0 %	33 %	0 %	67 %
Nezveřejnění R ⁽³⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění VZZ ⁽⁴⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění přílohy ⁽⁵⁾	67 %	100 %	0 %	67 %	33 %
Nezveřejnění R a VZZ ⁽⁶⁾	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Nezveřejnění celé ÚZ ⁽⁷⁾	33 %	0 %	67 %	33 %	0 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

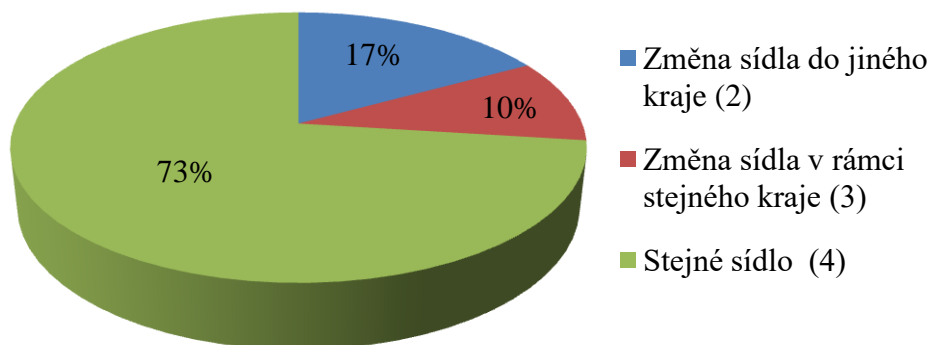
⁽¹⁾Publication of the financial statements of companies with debts higher than 100 %, ⁽²⁾Publication of the financial statement, ⁽³⁾Don't publish the balance sheet, ⁽⁴⁾ Don't publish the income statement, ⁽⁵⁾ Don't publish the enclosure, ⁽⁶⁾ Don't publish the balance sheet and the income statement, ⁽⁷⁾ Don't publish the financial statement, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

Z celkového srovnání vyplynulo, že nejlépe plní povinnost v oblasti zveřejňování subjekty se zadlužeností mezi 20 a 50 %, dále následují subjekty se zadlužeností mezi 50 a 100 % a subjekty se zadlužeností do 20 %. Poslední místo obsadily subjekty se zadlužeností větší než 100 %.

4.4. Zhodnocení změny sídla během podnikatelské činnosti

Další oblastí, která bude dále analyzována podle vybraného třídění, je změna sídla podnikatelského subjektu. Z celkového počtu 110 podnikatelských subjektů nezměnilo sídlo 73 % (tj. 80 subjektů). 17 % subjektů přesunulo sídlo do jiného kraje a 10 % změnilo sídlo v rámci kraje (graf č. 5).

Graf 5 - Změna sídla podnikatelského subjektu ⁽¹⁾



⁽¹⁾ The change seat of business entity, ⁽²⁾ The change seat to another region, ⁽³⁾ The change seat within the region, ⁽⁴⁾ The same seat, zdroj: vlastní zpracování

4.4.1. Zhodnocení změny sídla podle krajů

Z následující tabulky č. 30 je vidět, že u subjektů v Praze i v Jihočeském kraji nedošlo ke změně sídla u 73 %. Zbývající část v Praze tvoří skupina subjektů, u které došlo během podnikatelské činnosti k přesunu sídla podnikání z jiného kraje do Prahy. Příkladem mohou být Pardubice, Olomouc, Pardubice, Zlín, Brno, Plzeň, Havlíčkův Brod, Rokycany a další města.

U podnikatelských subjektů se sídlem v Jihočeském kraji změnilo sídlo z jednoho kraje do druhého pouze 7 % a v rámci kraje změnilo sídlo 20 % podnikatelských subjektů. Podnikatelské subjekty se do Jihočeského kraje přesunuly z Brna, Nového Jičína nebo Plzně.

Tabulka 30 - Změna sídla podnikatelského subjektu podle krajů ⁽¹⁾

	Jihočeský kraj ⁽²⁾	Praha ⁽³⁾
Změna sídla do jiného kraje ⁽⁴⁾	7 %	27 %
Změna sídla v rámci stejného kraje ⁽⁵⁾	20 %	0 %
Stejně sídlo ⁽⁶⁾	73 %	73 %
Celkem ⁽⁷⁾	100 %	100 %

⁽¹⁾ The change seat of business entity by region, ⁽²⁾ South Bohemia, ⁽³⁾ Prague, ⁽⁴⁾ The change seat to another region, ⁽⁵⁾ The change seat within the region, ⁽⁶⁾ The same seat, ⁽⁷⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

4.4.2. Zhodnocení změny sídla podle právní formy

Z pohledu právní formy (tabulka č. 31) jsou na tom nejlépe veřejné obchodní společnosti a družstva, u kterých nezměnilo sídlo 86 %. Zbývajících 14 % družstev

změnilo sídlo do jiného kraje. 5 % veřejných obchodních společností změnilo sídlo do jiného kraje a 9 % těchto společností změnilo sídlo v rámci kraje.

U komanditních společností nezměnilo sídlo 68 %. Zbývajících 23 % subjektů přesunulo sídlo do jiného kraje a 9 % změnilo sídlo podnikání v rámci kraje. Na předposledním místě se nachází společnost s ručením omezeným. U těchto společností nezměnilo sídlo 14 subjektů z 22 (tj. 63 %). Poslední místo obsadily akciové společnosti. 59 % akciových společností nezměnilo sídlo podnikání během podnikatelské činnosti. Zbýající část je tvořena 23 % společností, které přesunuly sídlo do jiného kraje a 18 % společností, které změnilo sídlo v rámci kraje.

Tabulka 31 - Změna sídla podnikatelského subjektu podle právní formy ⁽¹⁾

	A. s. (2)	S. r. o. (3)	K. s. (4)	V. o. s. (5)	Družstvo (6)
Změna sídla do jiného kraje ⁽⁷⁾	23 %	23 %	23 %	5 %	14 %
Změna sídla v rámci stejného kraje ⁽⁸⁾	18 %	14 %	9 %	9 %	0 %
Stejně sídlo ⁽⁹⁾	59 %	63 %	68 %	86 %	86 %
Celkem ⁽¹⁰⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾ The change seat of business entity by legal form of business, ⁽²⁾ Joint stock company, ⁽³⁾ Limited liability company, ⁽⁴⁾ Limited partnership, ⁽⁵⁾ General partnership, ⁽⁶⁾ Cooperative, ⁽⁷⁾ The change seat to another region, ⁽⁸⁾ The change seat within the region, ⁽⁹⁾ The same seat, ⁽¹⁰⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

4.4.3. Zhodnocení změny sídla podle velikosti podniku

V následující tabulce č. 32 je posuzována změna sídla podle velikosti podniku. U velkých společností nezměnilo 75 % podniků sídlo podnikání. 17 % podniků přesunulo sídlo do jiného kraje a 8 % změnilo sídlo v rámci stejného kraje.

U malých podniků nezměnilo sídlo 72 % a u středních podniků se jedná o 70 %. Ve zbývajících částech malých podniků převládají podniky, které změnilo sídlo do jiného kraje. Naopak u středních podniků převládají subjekty, které přesunuly sídlo z jednoho města do druhého v rámci jednoho kraje.

Tabulka 32 - Změna sídla podnikatelského subjektu podle velikosti podniku ⁽¹⁾

	Malý ⁽²⁾	Střední ⁽³⁾	Velký ⁽⁴⁾
Změna sídla do jiného kraje ⁽⁵⁾	19 %	12 %	17 %
Změna sídla v rámci stejného kraje ⁽⁶⁾	9 %	18 %	8 %
Stejně sídlo ⁽⁷⁾	72 %	70 %	75 %
Celkem ⁽⁸⁾	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾ The change seat of business entity by size of company, ⁽²⁾ Small, ⁽³⁾ Medium, ⁽⁴⁾ Large, ⁽⁵⁾ The change seat to another region, ⁽⁶⁾ The change seat within the region, ⁽⁷⁾ The same seat, ⁽⁸⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

4.4.4. Zhodnocení změny sídla podle předmětu podnikání

Poslední tabulka zobrazuje změnu sídla podle předmětu podnikání. V tabulce č. 33 jsou jednotlivé obory podnikání abecedně označeny, kde

- A = Zemědělství, lesnictví,
- B = Zpracovatelský průmysl,
- C = Stavebnictví,
- D = Velkoobchod a maloobchod,
- E = Činnosti v oblasti nemovitostí,
- F = Služby.

U podnikatelských subjektů zabývajících se činností v oblasti nemovitostí a u podnikatelských subjektů poskytujících služby nezměnilo sídlo 84 % subjektů. U obou skupin převažují podniky, které přesunuly sídlo do jiného kraje. U subjektů, jejichž předmětem podnikání je zpracovatelský průmysl, nezměnilo sídlo 73 %. Na dalších místech se nachází velkoobchody a maloobchody s 67 % a podniky s předmětem podnikání v zemědělství a lesnictví s 66 %.

Na posledním místě se nachází podniky ve stavebnictví, u kterých nezměnilo sídlo 42 %. V tomto odvětví se nachází největší počet podnikatelských subjektů, které změnilo sídlo do jiného kraje (tj. 50 %).

Tabulka 33 - Změna sídla podnikatelského subjektu podle předmětu podnikání ⁽¹⁾

	A ⁽²⁾	B ⁽³⁾	C ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾	E ⁽⁶⁾	F ⁽⁷⁾
Změna sídla do jiného kraje ⁽⁸⁾	17 %	12 %	50 %	19 %	11 %	12 %
Změna sídla v rámci stejného kraje ⁽⁹⁾	17 %	15 %	8 %	14 %	5 %	4 %
Stejně sídlo ⁽¹⁰⁾	66 %	73 %	42 %	67 %	84 %	84 %
Celkem ⁽¹¹⁾	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

⁽¹⁾ The change seat of business entity by objects of the company, ⁽²⁾ Agriculture and forestry, ⁽³⁾ Manufacturing industry, ⁽⁴⁾ Construction industry, ⁽⁵⁾ Companies wholesalers and retailers, ⁽⁶⁾ Companies engaged in real estate activities, ⁽⁷⁾ Companies providing services, ⁽⁸⁾ The change seat to another region, ⁽⁹⁾ The change seat within the region, ⁽¹⁰⁾ The same seat, ⁽¹¹⁾ Total, zdroj: vlastní zpracování

4.5. Splnění kontrolních vazeb mezi účetními výkazy

Poslední oblastí, která byla hodnocena u souboru podnikatelských subjektů, byly kontrolní vazby mezi rozvahou a výkazem zisku a ztráty. Jedná se o tzv. bilanční princip (tj. aktiva celkem netto = pasiva celkem) a o položku výsledku hospodaření

za účetní období, která je uvedena ve výkazu zisku a ztráty a musí se rovnat položce výsledku hospodaření běžného účetního období v rozvaze.

Tyto kontrolní vazby byly zkoumány za rok 2014 a bylo zjištěno, že u všech 63 podnikatelských, které zveřejnily účetní závěrku za rok 2014, byly tyto vazby dodrženy.

5. Analýza výsledků

V praktické části bylo zhodnoceno plnění povinnosti podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování účetních výkazů. Na základě tohoto zhodnocení byly potvrzeny nebo vyvráceny tyto hypotézy:

- H1: V roce 2010 zveřejnilo účetní výkazy alespoň 50 % podnikatelských subjektů a v dalších letech došlo ke zhoršení.
- H2: U jednotlivých skupin podnikatelských subjektů (dle kraje, právní formy, velikosti podniku a předmětu podnikání) se vyskytují rozdíly v oblasti zveřejňování účetních výkazů.
- H3: Ekonomická výkonnost podnikatelského subjektu má vliv na zveřejňování účetních výkazů.

Zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 - 2014

Na základě provedené analýzy u celého souboru podnikatelských subjektů bylo zjištěno, že povinnost v oblasti zveřejňování účetních výkazů splnilo okolo 50 % podnikatelských subjektů. Během těchto 5 let docházelo ke klesajícímu trendu.

Celkový soubor podnikatelských subjektů byl rozříděn do několika skupin. **Prvním třídícím kritériem byl kraj**, ve kterém se nachází sídlo firmy. Ze srovnání bylo zjištěno, že lépe jsou na tom podnikatelské subjekty z Jihočeského kraje než z Prahy. Ve 4 letech z 5 zveřejnilo účetní závěrku nad 50 % podnikatelských subjektů z Jihočeského kraje. V Praze se jednalo o 3 roky z 5.

Druhým kritériem byla právní forma. V oblasti zveřejňování účetních výkazů nejlépe plní povinnost akciové společnosti, dále komanditní společnosti, družstva, společnosti s ručením omezeným a nejhůře jsou na tom veřejné obchodní společnosti.

U akciových společností se zveřejňovací povinnost pohybovala okolo 75 %. Výjimkou byl rok 2013, kdy tuto povinnost splnilo jen 59 % akciových společností. Druhé místo obsadily komanditní společnosti, které plní povinnost na 73 %. Třetí místo obsadila družstva s 60 %.

Předposlední místo obsadily společnosti s ručením omezeným. Vývoj u těchto společností byl velice nestabilní. V roce 2010 zveřejnilo účetní závěrku 50 % společností s ručením omezeným a v roce 2014 se jednalo pouze o 27 %. Během 5 let došlo k poklesu o 23 %. U společností s ručením omezeným se vyskytuje i větší počet

podniků, které nezveřejňují pouze přílohu. Jedná se téměř o čtvrtinu společností. Nejhorše z hlediska zveřejňování jsou na tom veřejné obchodní společnosti. Jejich zveřejňovací povinnost se pohybuje okolo 20 %.

Třetím kritériem byla velikost podniku. Z tohoto hlediska jsou na tom nejlépe velké podniky. Jejich zveřejňovací povinnost se pohybuje mezi 92 a 100 %. Druhé místo obsadily střední podniky (70 - 80 %) a na posledním místě se nacházejí malé podniky (pod 50 %).

Čtvrtým kritériem byl předmět podnikání. Z hlediska předmětu podnikání jsou na tom nejlépe podniky, které podnikají v oblasti nemovitostí, dále se jedná o podniky v oblasti zemědělství a lesnictví a podniky ve zpracovatelském průmyslu. Dolní příčky obsadilo stavebnictví, služby a velkoobchody a maloobchody.

Dlouhodobé neplnění povinnosti v oblasti zveřejňování

Z celkového souboru 110 podnikatelských subjektů se jedná o 26 subjektů (tj. 24 %), které nezveřejnily ani jednu účetní závěrku. Z těchto 26 subjektů se 14 nachází v Praze a 12 v Jihočeském kraji.

Podle právní formy největší část podnikatelských subjektů, které nezveřejnily žádnou účetní závěrku od zápisu v obchodním rejstříku, tvoří veřejné obchodní společnosti (46 %). Druhé místo obsadilo družstvo s 23 % a třetí místo společnosti s ručením omezeným s hodnotou 19 %. Nejlépe na tom jsou akciové společnosti (4 %) a komanditní společnosti (8 %).

Z hlediska velikosti podniku převládají malé podniky (tj. 92 %) a zbývajících 8 % tvoří střední podniky. Nejlépe jsou na tom velké podniky, které se v této skupině vůbec nevyskytují. **Z hlediska předmětu podnikání** tvoří největší část podnikatelské subjekty s předmětem podnikání v oboru služby (35 %). Na druhém a třetím místě se umístil zpracovatelský průmysl a velkoobchod a maloobchod. Z celkového souboru subjektů, který dlouhodobě neplní povinnost v oblasti zveřejňování účetních výkazů, tvoří 15 % subjekty podnikající v oboru stavebnictví. Nejlépe jsou na tom subjekty podnikající v zemědělství a lesnictví a subjekty s podnikatelskou činností v oblasti nemovitostí.

Zveřejňování účetních výkazů podle ekonomické výkonnosti podniku

Ekonomická výkonnost podniku byla hodnocena na základě rentability celkového kapitálu a celkové zadluženosti.

Rentabilita celkového kapitálu byla rozdělena do 4 skupin na zápornou rentabilitu, rentabilitu do 10 %, rentabilitu mezi 10 a 30 % a rentabilitu nad 30 %. Z celkového srovnání vyplývá, že nejlépe jsou na tom subjekty, které mají zápornou rentabilitu. U těchto podnikatelských subjektů splnilo povinnost 83 %. Dále následují subjekty s rentabilitou do 10 %, subjekty s rentabilitou mezi 10 a 30 % a subjekty s rentabilitou vyšší než 30 % (splňují povinnost na 66 %).

Celková zadluženost byla rozdělena do 4 skupin - celková zadluženost do 20 %, celková zadluženost mezi 20 a 50 %, celková zadluženost mezi 50 a 100 % a celková zadluženost nad 100 %. Z celkového srovnání vyplynulo, že nejlépe plní povinnost v oblasti zveřejňování subjekty se zadlužeností mezi 20 a 50 %. U těchto podniků zveřejnilo svoje účetní výkazy okolo 90 % podnikatelských subjektů. Dále následují subjekty se zadlužeností mezi 50 a 100 % a subjekty se zadlužeností do 20 %.

Poslední místo obsadily subjekty se zadlužeností větší než 100 %. U těchto subjektů splnění povinnosti velmi kolísá. V roce 2010 nezveřejnilo 67 % přílohu a 33 % celou účetní závěrku, tudíž žádný podnikatelský subjekt nezveřejnil kompletní účetní závěrku. V roce 2011 zveřejnily všechny subjekty rozvahu a výkaz zisku a ztráty, ale nezveřejnily přílohu k účetní závěrce. V následujícím roce zveřejnilo 33 % účetní závěrku a 67 % jí nezveřejnilo a v roce 2014 došlo k nejlepšímu výsledku během těchto 5 let. Účetní závěrku zveřejnilo 67 % firem.

Zhodnocení změny sídla během podnikatelské činnosti

Z celkového počtu 110 podnikatelských subjektů nezměnilo sídlo 73 %. Zbývajících 17 % přesunulo sídlo do jiného kraje a 10 % změnilo sídlo v rámci kraje.

Z hlediska kraje bylo zjištěno, že 73 % podnikatelských subjektů z Prahy a Jihočeského kraje nezměnilo sídlo. Zbýající část v Praze tvoří skupina subjektů, u které došlo během podnikatelské činnosti k přesunu sídla podnikání z jiného kraje do Prahy. U podnikatelských subjektů se sídlem v Jihočeském kraji změnilo sídlo z jednoho kraje do druhého pouze 7 % a v rámci kraje změnilo sídlo 20 % podnikatelských subjektů.

Z pohledu právní formy jsou na tom nejlépe veřejné obchodní společnosti a družstva, u kterých nezměnilo sídlo 86 %. Dále následují komanditní společnosti s 68 %, společnosti s ručením omezeným s 63 % a akciové společnosti s 59 %.

Dalším kritériem hodnocení byla **velikost podniku**. U velkých společností nezměnilo sídlo 75 % podniků. U malých společností nezměnilo sídlo 72 % a u středních podniků se jedná o 70 %.

Z hlediska předmětu podnikání nejméně měnily sídla podnikatelské subjekty zabývající se činností v oblasti nemovitostí a podnikatelské subjekty poskytující služby. Jedná se o 84 % subjektů. U subjektů, které se zabývají zpracovatelským průmyslem, nezměnilo sídlo 73 %. Na dalších místech se nacházejí velkoobchody a maloobchody s 67 % a podniky s předmětem podnikání v zemědělství a lesnictví s 66 %. Na posledním místě se umístily podniky ve stavebnictví, u kterých nezměnilo sídlo jen 42 %. V tomto odvětví se vyskytuje největší počet podnikatelských subjektů, které změnilo sídlo do jiného kraje (tj. 50 %).

5.1. Hypotézy

H1: V roce 2010 zveřejnilo účetní výkazy alespoň 50 % podnikatelských subjektů a v dalších letech došlo ke zhoršení.

- Hypotéza byla potvrzena. V roce 2010 zveřejnilo účetní výkazy alespoň 50 % podnikatelských subjektů a v dalších letech došlo ke zhoršení.

H2: U jednotlivých skupin podnikatelských subjektů (dle kraje, právní formy, velikosti podniku a předmětu podnikání) se vyskytují rozdíly v oblasti zveřejňování účetních výkazů.

- Hypotéza byla potvrzena. Vyskytují se rozdíly v oblasti zveřejňování účetních výkazů u jednotlivých skupin podnikatelských subjektů.

H3: Ekonomická výkonnost podnikatelského subjektu má vliv na zveřejňování účetních výkazů.

- Hypotéza byla potvrzena. Ekonomická výkonnost podnikatelského subjektu má vliv na zveřejňování účetních výkazů.

6. Závěr

Cílem mé diplomové práce je zhodnocení plnění povinnosti podnikatelských subjektů v oblasti zveřejňování jejich účetních výkazů. Diplomová práce je rozdělena do 2 částí.

První část je tvořena literární rešerší, které se věnuje základním pojmům z oblasti účetní závěrky. Tato část je zaměřena zejména na postup tvorby účetní závěrky, druhy a obsah účetní závěrky. Jsou zde popsány jednotlivé účetní výkazy, které účetní jednotka zveřejňuje v obchodním rejstříku. Dále se literární rešerše zabývá auditem, sestavením, odevzdáním a zveřejněním účetní závěrky. Jsou zde zmíněny také hlavní změny, které nastaly v této oblasti v souvislosti s novelizací zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví.

Druhou část tvoří praktická část, která je zaměřena na analýzu několika oblastí. Jedná se o povinnost zveřejňování účetních výkazů v letech 2010 - 2014, o povinnost zveřejňování účetních výkazů podle ekonomické výkonnosti podniku, o změnu sídla firmy a splnění kontrolních vazeb mezi rozvahou a výkazem zisku a ztráty. Změna sídla a povinnost zveřejňování účetních výkazů za posledních 5 účetních období byly dále analyzovány podle vybraného třídění - podle kraje, právní formy, velikosti firmy a předmětu podnikání. Praktická část také obsahuje kapitolu, která se věnuje dlouhodobému neplnění povinnosti v oblasti zveřejňování.

Diplomová práce postupně potvrdila všechny hypotézy, které byly uvedeny v metodice této práce. První hypotéza potvrdila, že v roce 2010 zveřejnilo účetní závěrku alespoň 50 % podnikatelských subjektů. V dalších letech došlo ke zhoršení situace. Druhá hypotéza potvrdila, že u jednotlivých skupin podnikatelských subjektů se vyskytují rozdíly v oblasti zveřejňování účetních výkazů. Jako příklad může být uveden rozdíl u jednotlivých právních forem. Zveřejňovací povinnosti u akciových společností se pohybuje okolo 75 %, ale u veřejných obchodních společností splnilo povinnost v oblasti zveřejňování jen 20 %. Třetí hypotéza potvrdila, že ekonomická výkonnost má vliv na zveřejňování účetních výkazů. Příkladem mohou být podnikatelské subjekty se zadlužeností mezi 20 a 50 %, jejichž zveřejňovací povinnost se pohybuje okolo 90 %. U podnikatelských subjektů se zadlužeností vyšší než 100 % je dodržování zveřejňovací povinnosti velice nestálé. Vyskytuje se zde i situace, kdy nikdo nezveřejnil celou účetní závěrku.

Znalost problematiky účetní závěrky je důležitá nejen pro vedení společnosti, společníky, státní správu, banky, věřitele, ale i pro veřejnost. Každý by se měl orientovat alespoň v základních pojmech, které se týkají účetních výkazů.

7. Summary

My thesis is focused on the Business Register of Financial Statements of Companies. This thesis is divided into two parts. Firstly, the basic characters of Financial Statements are described, for example the balance sheet, the income statements, the statement of cash flow, audit of the financial statement. Companies must publish their financial statements in the business register. The practical part is focused on the analysis of this obligation. In the end this thesis has been evaluated situation in publication of the financial statements. 50 % of companies published the financial statements in 2010. There are differences in the publication of the financial statements of individual group of companies. For example it is in legal form. The publication of the financial statements for joint stock companies is around 75 %, but the publication of general partnership is only 20 %.

Keywords

Financial statements, Balance sheet, Income statements, Enclosure, Audit, Publication of the financial statement, Business register

JEL M4: Accounting and Auditing

8. Seznam literatury

Odborná literatura

Bester, N. (2015). The new auditor's report. Accountancy July 2015

Březinová, H. (2014). Rozumíme účetní závěrce podnikatelů. Praha: Wolters Kluwer

Čížek, L. (2015). Novela zákona o účetnictví účinná od 1. 1. 2016. Účetnictví Září 2015

Čížek, L. (2015). Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., jako reakce na novelu zákona o účetnictví. Účetnictví Říjen 2015

Dušek, J. (2014). Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle. Praha: Grada

Epstein, M., & Pava, M. (2003). How useful are corporate annual reports? Business Credit April 2003

Koch, J. (2015). Novela zákona o účetnictví od 1. 1. 2016. Účetnictví v praxi č. 9/2015,

Koch, J. (2015). Novela zákona o účetnictví od 1. 1. 2016 dokončení. Účetnictví v praxi č. 10/2015

Koch, J. (2015). Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele od 1. 1. 2016. Účetnictví v praxi č. 11/2015

Müllerová, L. (2013). Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka. Praha: Wolters Kluwer

Ryneš, P. (2015). Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2015. Olomouc: ANAG

Strouhal, J. (2011). Účetní závěrka. Praha: Wolters Kluwer.

Elektronické zdroje

Fér, O. (2015). Dvě třetiny českých firem nesplnily informační povinnost. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/2015/06/dve-tretiny-ceskych-firem-neplnily-informacni-povinnost/>

Kučera, P. (2013). Daňové ráje a pekla v Česku. Žebříček finančních úřadů. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/finance/danove-raje-a-pekla-v-cesku-zebricek-financnich-uradu/r~i:article:773476/>

Štěpánová, P. (2015). Praha – ráj pro daňové optimalizace. Dostupné z:
<http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/praha-raj-pro-danove-optimalizace/>

Legislativa

Český účetní standard č. 023 - Přehled o peněžních tocích

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Seznam zkratek

a. s.	akciová společnost
k. s.	komanditní společnost
R	rozvaha
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
ÚZ	účetní závěrka
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
VZZ	výsledovka

Seznam grafů

Graf 1 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ podle krajů	46
Graf 2 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ podle právní formy	46
Graf 3 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ podle velikosti podniku	47
Graf 4 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ podle předmětu podnikání	48
Graf 5 - Změna sídla podnikatelského subjektu	54

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Kategorizace účetních jednotek	4
Tabulka 2 - Kategorizace skupin účetních jednotek	7
Tabulka 3 - Nejméně časté kontroly	28
Tabulka 4 - Nejčastější kontroly	28
Tabulka 5 - Zveřejňování účetních závěrek v letech 2010 - 2014 v procentech	33
Tabulka 6 - Zveřejňování ÚZ podnikatelských subjektů z Jihočeského kraje	34
Tabulka 7 - Zveřejňování účetních závěrek podnikatelských subjektů z Prahy	35
Tabulka 8 - Zveřejňování účetních závěrek akciových společností	36
Tabulka 9 - Zveřejňování účetních závěrek společností s ručením omezeným	36
Tabulka 10 - Zveřejňování účetních závěrek komanditních společností	37
Tabulka 11 - Zveřejňování účetních závěrek veřejných obchodních společností	38
Tabulka 12 - Zveřejňování účetních závěrek družstev	38
Tabulka 13 - Zveřejňování účetních závěrek malých podniků	40
Tabulka 14 - Zveřejňování účetních závěrek středních podniků	40
Tabulka 15 - Zveřejňování účetních závěrek velkých podniků	41
Tabulka 16 - Zveřejňování účetních závěrek podniků v zemědělství a lesnictví	42
Tabulka 17 - Zveřejňování účetních závěrek podniků ve zpracovatelském průmyslu... ..	42
Tabulka 18 - Zveřejňování účetních závěrek podniků ve stavebnictví	43
Tabulka 19 - Zveřejňování účetních závěrek velkoobchodů a maloobchodů	44
Tabulka 20 - Zveřejňování ÚZ podniků zabývajících se činností v oblasti nemovitostí ...	44
Tabulka 21 - Zveřejňování účetních závěrek podniků poskytující služby	45
Tabulka 22 - Zveřejňování účetních závěrek podniků se zápornou rentabilitou	49
Tabulka 23 - Zveřejňování účetních závěrek podniků s rentabilitou do 10 %	49
Tabulka 24 - Zveřejňování ÚZ podniků s rentabilitou mezi 10 a 30 %	50
Tabulka 25 - Zveřejňování účetních závěrek podniků s rentabilitou vyšší než 30 %.....	50
Tabulka 26 - Zveřejňování účetních závěrek podniků se zadlužeností do 20 %	51
Tabulka 27 - Zveřejňování ÚZ podniků se zadlužeností mezi 20 a 50 %	52
Tabulka 28 - Zveřejňování ÚZ podniků se zadlužeností mezi 50 a 100 %	52
Tabulka 29 - Zveřejňování ÚZ podniků se zadlužeností vyšší než 100 %	53
Tabulka 30 - Změna sídla podnikatelského subjektu podle krajů	54
Tabulka 31 - Změna sídla podnikatelského subjektu podle právní formy	55
Tabulka 32 - Změna sídla podnikatelského subjektu podle velikosti podniku	55
Tabulka 33 - Změna sídla podnikatelského subjektu podle předmětu podnikání.....	56

Seznam příloh

Příloha 1 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ

Příloha 2 - Změna sídla podnikatelského subjektu

Příloha 1 - Dlouhodobé nezveřejňování ÚZ

Podle kraje	Počet	Podíl
Jihočeský kraj	14	54 %
Praha	12	46 %
Celkem	26	100 %

(zdroj: vlastní zpracování)

Podle právní formy	Počet	Podíl
A. s.	1	4 %
Družstvo	6	23 %
K. s.	2	8 %
S. r. o.	5	19 %
V. o. s.	12	46 %
Celkem	26	100 %

(zdroj: vlastní zpracování)

Podle velikosti podniku	Počet	Podíl
Malý	24	92 %
Střední	2	8 %
Velký	0	0 %
Celkem	26	100 %

(zdroj: vlastní zpracování)

Podle předmětu podnikání	Počet	Podíl
Zemědělství, lesnictví	1	4 %
Zpracovatelský průmysl	5	19 %
Stavebnictví	4	15 %
Velkoobchod, maloobchod	5	19 %
Činnost v oblasti nemovitostí	2	8 %
Služby	9	35 %
Celkem	26	100 %

(zdroj: vlastní zpracování)

Příloha 2 - Změna sídla podnikatelského subjektu

	Počet	Podíl
Změna sídla do jiného kraje	19	17 %
Změna sídla v rámci stejného kraje	11	10 %
Stejně sídlo	80	73 %
Celkem	110	100 %

(zdroj: vlastní zpracování)