



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 práva

Diplomová práce

# Změny unijního práva a jejich vliv na vý- kazy českých podnikatelských subjektů

Vypracovala: Bc. Jana Eisenhammerová  
Vedoucí práce: Ing. Martina Krásnická, Ph.D.

České Budějovice 2017

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jana EISENHAMMEROVÁ**  
Osobní číslo: **E15616**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Změny unijního práva a jejich vliv na výkazy českých podnikatelských subjektů**  
Zadávající katedra: **Katedra práva**

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

#### **Cíl:**

Právní akty Evropské unie mají dopad do způsobu vykazování podnikatelských činností subjektů členských států. Cílem práce je zhodnotit jaké důsledky přinášejí změny unijního práva a jakým způsobem se dopad promítá do finanční, právní, daňové a účetní oblasti, zejména do výkazů českých podnikatelských subjektů.

#### **Metodický postup:**

1. Studium odborné literatury.
2. Popis procesu implementace Evropského práva do České legislativy.
3. Přehled relevantních právních aktů EU.
4. Analýza účetních výkazů.

#### **Rámcová osnova:**

1. Úvod.
2. Literární přehled.
3. Metodika.
4. Praktická část.
5. Závěr.
6. Literatura.

Rozsah grafických prací: **dle potřeby**

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

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Hurdík, J., Polčák, R., & Smejkalová, T. (2009). *Czech law in European regulatory context*. München: Medien und Recht Verlag.
2. Knápková, A., Pavelková, D., & Steker, K. (2013). *Finanční analýza - Komplexní průvodce s příklady* (2nd ed.). Praha: Grada.
3. Marek, D., & Baun, M. (2010). *The Czech Republic and the European Union*. New York: Routledge.
4. Nerudová, H. (2014). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie* (4th ed.). Praha: Wolters Kluwer.
5. Sedláček, J. (2004). *Účetnictví podnikatelů - po vstupu do Evropské unie*. Praha: C. H. Beck.
6. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU týkající se ročních a konsolidovaných účetních závěrek.
7. Zákon č. 221/2015, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Martina Krásnická**  
Katedra práva

Datum zadání diplomové práce: **15. ledna 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **14. dubna 2017**

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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
JUDr. Rudolf Hrubý  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 21. března 2016

## **Prohlášení**

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

*Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této 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.*

*Datum*

*Podpis studenta*

### **Poděkování**

Chtěla bych poděkovat své vedoucí diplomové práce Ing. Martině Krásnické, Ph.D. za cenné rady poskytnuté v průběhu zpracování práce a za vstřícné jednání během konzultací.

## **Seznam zkratek**

CF...cash flow

ČR...Česká republika

D...dal

EU...Evropská unie

IFRS...Internal Financial Reporting Standards

MD...má dáti

OECD...Organizace pro mezinárodní spolupráci a rozvoj

OSN...Organizace spojených národů

SDEU...Soudní dvůr Evropské unie

SFEU...Smlouva o fungování Evropské unie

ÚJ...účetní jednotka

ÚZ...účetní závěrka

VH...výsledek hospodaření

VK...vlastní kapitál

VZZ...výkaz zisku a ztráty

## Obsah

1	Úvod.....	4
2	Česká republika a Evropská unie.....	6
2.1	Evropské unie a právní akty Evropské unie .....	6
2.1.1	Primární právo.....	6
2.1.2	Sekundární právo .....	7
2.2	Aplikace unijního práva .....	9
2.2.1	Zásada přímého účinku .....	11
2.2.2	Zásada přednosti.....	12
2.3	Harmonizace právní řádů členů EU .....	12
2.4	Harmonizace účetnictví .....	14
2.4.1	Směrnice 2013/34/EU .....	16
2.5	Účetní jednotky a skupiny účetních jednotek.....	17
2.5.1	Účetní jednotky .....	18
2.5.2	Skupiny účetních jednotek .....	19
2.5.3	Audit.....	20
2.6	Účetní závěrka .....	20
2.6.1	Rozvaha.....	22
2.6.2	Výkaz zisku a ztráty .....	23
2.6.3	Výkaz cash flow .....	23
2.6.4	Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	25
2.6.5	Příloha k účetní závěrce .....	26
2.6.6	Výroční zpráva .....	26
2.6.7	Zveřejňování .....	27
2.6.8	Jednoduché účetnictví, zjednodušení účetní a úplné účetnictví.....	28
2.7	Významné změny v účtování .....	30

2.7.1	Mimořádné výnosy a náklady .....	30
2.7.2	Účtování a oceňování zásob vlastní výroby .....	31
2.7.3	Aktivace .....	32
2.7.4	Zřizovací výdaje .....	32
2.7.5	Goodwill .....	33
2.7.6	Dary .....	33
2.8	Nově definované pojmy v zákoně o účetnictví .....	33
2.8.1	Definice rezerv .....	33
2.8.2	Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země	34
2.8.3	Reálná hodnota .....	35
3	Metodika .....	36
4	Praktická část .....	38
4.1	Podnikatelské subjekty .....	38
4.2	Dopad implementace směrnice 2013/34/EU na kategorizaci účetních jednotek a členění účetních jednotek v ČR .....	39
4.2.1	Příklad zařazení do jiné kategorie .....	42
4.3	Dopad implementace na účetní výkazy .....	43
4.3.1	Rozvaha .....	44
4.3.2	Výkaz zisku a ztráty .....	47
4.3.3	Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu ....	48
4.3.4	Příloha k účetní závěrce .....	49
4.3.5	Konsolidovaná účetní závěrka .....	51
4.3.6	Výroční zpráva .....	54
4.3.7	Zpráva o platbách vládám .....	56
4.3.8	Zveřejňování a kategorizace ÚJ .....	57
4.4	Změny způsobu účtování dle novely zákona o účetnictví .....	58
4.5	Shrnutí výsledků .....	63



5	Závěr .....	64
I.	Summary and keywords	
II.	Seznam literatury	
III.	Seznam grafů, obrázků, schémat, a tabulek	
IV.	Seznam příloh	
V.	Přílohy	

# 1 Úvod

Česká republika (dále jen „ČR“) je jedním z deseti států, které vstoupily dne 1. května 2004 do Evropské unie (dále označované jen „EU“). Vstup ČR do EU sebou přinesl řadu pozitiv. Především se jedná o vytvoření „**jednotného vnitřního trhu**“, což je prostor, který neobsahuje žádné vnitřní hranice, a na jehož území jsou uplatňovány čtyři svobody – **volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb**. Dané svobody umožňují rozšíření trhu a tím získání většího počtu potenciálních zákazníků. Ale na druhé straně sebou rozšíření trhu přináší zvýšení konkurence. Volný pohyb osob nabízí příležitost studovat, pracovat a cestovat po zemích, jež jsou členy EU. Mezi další výhody patří i začlenění se do významného hospodářského seskupení světové úrovně. Současně umožnilo členství v EU urychlit ekonomický rozvoj, přispělo k nárůstu životní úrovně, zahraničních investic a dále členství poskytlo ČR příležitost podílet se na mezinárodním dění či možnost čerpání z evropského rozpočtu (Šišková, 2013; Had, 2015; Vláda ČR, 2014; Marek, 2010).

Za nevýhody členství lze považovat ztrátu suverenity či nerovné postavení ve srovnání s ostatními členy. Z pohledu české ekonomiky je negativně vnímán již zmíněný růst konkurence, příliv zahraničních pracovníků či cenové změny. Dále spolu se vstupem ČR do EU bylo nutné zrušit uzavřené obchodní smlouvy (Kačírková, 2009; Marek, 2010).

Občané ČR se tak ze dne na den stali i občany Evropského společenství (dnes členy EU), což s sebou přineslo určitá práva, ale současně i povinnosti, které se vstupem do EU souvisí.

Mezi takovéto povinnosti patří i změny právních řádů jednotlivých členských zemí v návaznosti na vydávaná nařízení či směrnice, prostřednictvím nichž dochází v mnoha případech v rámci harmonizace k usnadnění fungování podnikání, ale i zpřísnění dohledu nad činnostmi subjektů uskutečňovanými na vnitřním trhu. Důležité je, aby státy zajistily hladký průběh slučování (transpozici) právních předpisů s předpisy vydávanými EU. Výsledkem integrace je *Acquis communautaire* neboli právní řád EU, který představuje souhrn právních i nelegislativních opatření (Svoboda, 2011; Šín, 2009).

Změny právních aktů EU působí v celé řadě případů i na podnikatelské subjekty uskutečňující svou činnost na území EU. Za podnikatelský subjekt neboli podnikatele se dle Občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. považuje osoba, která je zapsána v obchodním rejstříku, podnikající podle živnostenského či jiného oprávnění definovaného dle jiného zá-

kona. Pokud podnikatel nemá obchodní firmu<sup>1</sup>, podniká pod svým vlastním jménem. Podnikatel vykonává svou činnost samostatně, soustavně, na svůj vlastní účet a nese odpovědnost za provádění této činnosti. Jeho cílem je dosažení zisku (Zákon č. 89/2012 Sb.).

Cílem práce je zhodnotit důsledky změn unijního práva a ukázat, jak jejich následný dopad působí na výše definované subjekty. Pozornost je soustředěna především na oblast účetnictví a účetního výkaznictví podnikatelských subjektů v České republice v souvislosti s novelou Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále označované také jen jako „Zákon o účetnictví“) a Vyhlášky ministerstva financí 500/2002 Sb. kterou jsou prováděna některá ustanovení tohoto zákona (dále jen „Vyhláška 500/2002 Sb.“).

Podle článku I. Jindřichovské (2015) se ukazuje, že existuje mnoho problémů souvisejících s účetnictvím, které ale nejsou podrobeny dalšímu výzkumu a nejsou hledány cesty k jejich odstranění. Jindřichovská současně uvádí, že aplikace výsledků získaných na základě výzkumu do účetní praxe je leckdy složitá (Jindřichovská, 2015).

---

<sup>1</sup> Obchodní firma je označení, pod nímž je podnikatel evidován v obchodním rejstříku (Zákon č. 86/2012 Sb.)

## 2 Česká republika a Evropská unie

Následující kapitoly se budou věnovat nejdříve členění unijního práva z pohledu primárního, sekundárního aj. a jeho následné aplikaci v jednotlivých členských zemích s uvedením obecných zásad, kterými se EU řídí. Dojde i k podrobnějšímu seznámení se sjednocováním právní předpisů týkajících se oblasti práva či v neposlední řadě i oblastí upravující účetnictví, především se zaměřením na současné změny, které ovlivňují zejména subjekty podnikající na území ČR.

### 2.1 Evropské unie a právní akty Evropské unie

EU je mezinárodní organizace, která se ale od ostatních značně liší. EU má právo stanovit právní normy, které zavazují jednak státy, ale i osoby v těchto státech přebývajících. Tento právní systém se označuje jako právo Unie (dříve označováno jako „komunitární právo“). Evropské právo je uspořádáno do hierarchického systému pramenů, který je kontrolován Evropským soudním dvorem (dále jen „SDEU“) (Týč, 2010; Svoboda, 2011).

Právo EU se z hlediska subjektů, jenž normy tvoří, člení na:

- primární právo vytvářené členskými státy,
- sekundární právo,
- mezinárodní smlouvy uzavírané mezi EU a nečlenskými státy,
- obecné normy vycházející ze zobecněných dosavadních pravidel, používané EU i členskými státy,
- judikaturu SDEU, především při ucelování výkladu či použití práva v členských státech (Týč, 2010).

Poslední dva zmíněné body jsou označovány také jako subsidiární právo, které v sobě zahrnuje nepsané prameny evropského práva soudního původu. Používají se v případě, kdy nelze vyřešit záležitost pomocí primárního nebo sekundárního práva (EUR-Lex, 2010).

#### 2.1.1 Primární právo

**Primární právo** souvisí zejména s mnohostrannými mezinárodními smlouvami, které utváří právní rámec EU. Jedná se především o smlouvy **zakládací**, jako je Smlouva o Evropské unii, Smlouva o fungování EU (dále jen „SFEU“) a Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii, Listina základních práv EU či další protokoly, přílohy a smlouvy týkající se přistoupení členských států k Evropské unii. Dané smlouvy

vymezují pravomoci EU, jednotlivých členských států a specifikují rozhodovací a legislativní proces či pravomoci a kompetence orgánů EU. Primární právo je zároveň považováno za základní ústavní chartu EU, které podléhají ostatní prameny práva EU. Poslední změnu primárního práva přinesla v roce 2009 Lisabonská smlouva (European – justice, 2016; Svoboda, 2011)

Vedle primárního práva dochází k rozlišování také práva sekundárního.

### 2.1.2 Sekundární právo

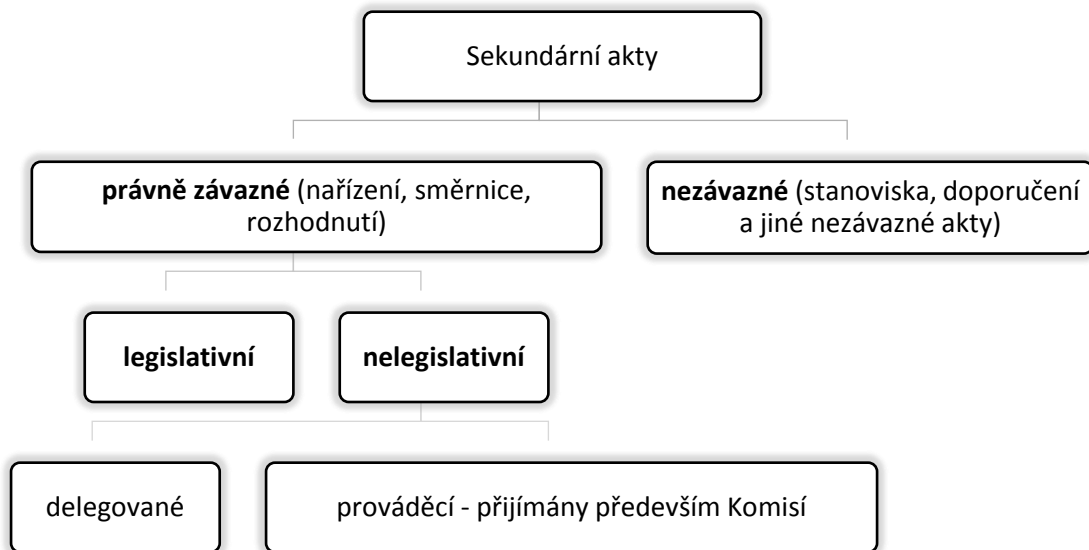
**Sekundární právo**, je zakládáno na tzv. jednostranných aktech a dohodách, jako jsou dle Týče (2010):

- „*nařízení (regulations)*,
- *směrnice (directives)*,
- *rozhodnutí (decisions)*,
- *stanoviska (opinions)* či
- *doporučení (recommendations)*“, které souvisejí s primárním právem (European – justice, 2016; Týč, 2010).

**Nařízení**, jak je uvedeno ve schématu 1, patří mezi právně závazné akty s obecnou působností, jež jsou platné pro všechny členské státy, kromě několika výjimek. Pomocí nařízení jsou upravovány záležitosti důležité pro celou EU (European Union, 2016).

**Směrnice** je závazná pro subjekty, kterým je určena. Definiuje dosažení určitého cíle, ale jak bude daný cíl dosažen, je v rukou jednotlivých členských zemí. Docílení stanoveného výsledku je závazné a směrnice má být promítnuta do „*vnitrostátního transpozičního opatření (Svoboda, P., 2011)*“ především řádně vzhledem ke svému obsahu a včas tj. do stanovené lhůty. Daný krok má zajistit sblížení právních předpisů jednotlivých členských států. Směrnice nemusí být převzata doslovně. Jsou vymezeny pouze základní požadavky transpozice, tzn. minimum z obsahu dané směrnice, jenž musí být přijato. Často se týkají ochrany spotřebitele, pracovního práva, daní aj. Pokud nedojde k řádnému a včasnému přijetí směrnice, stát se dopouští porušení práva EU a musí nést z toho vyplývající důsledky, ať se jedná o uložení pokuty či škody, které vznikly jednotlivcům (Svoboda, 2011; European Union, 2016; Týč, 2010).

Schéma 1: Další členění sekundárních právních aktů



Zdroj: Svoboda, 2011

**Rozhodnutí** se může týkat pouze konkrétního členského státu či společnosti, a proto je právně závazné v celém svém rozsahu pouze pro subjekt, jemuž je určeno, což mohou být členské státy, orgány EU či dokonce jednotlivci. Z předchozího vyplývá, že se jedná především o individuální akt, jako je například rozhodnutí Komise týkající se ochrany hospodářské soutěže apod. (European Union, 2016; Týč, 2010).

**Stanoviska** slouží orgánům EU, aby mohly vyjádřit svůj názor na určitou problematiku, aniž by ukládaly povinnost vůči konkrétnímu subjektu. Vydávat stanoviska jsou oprávněni orgány EU, jako je Komise, Rada Evropské unie či Evropský parlament a mezi tyto subjekty náleží i Výbor regionů nebo Evropský hospodářský a sociální výbor, kteří se pomocí stanovisek mohou vyjádřit „*k návrhům z pohledu regionů nebo hospodářství a sociální oblasti (European Union, 2016).*“ Stanoviska nejsou závazná, a proto jejich porušení není možné sankcionovat (European Union, 2016; Týč, 2010).

Jako poslední výše zmíněné bylo **doporučení**, které na rozdíl od nařízení není bráno jako závazné, a tudíž z něj nevyplývají žádné právní důsledky stejně jako u stanovisek. P. Svoboda (2011) ale dodává, že z doporučení mohou vyplývat určité právní účinky, protože „*představuje obecný rámec určitých činností EU*“ (Svoboda, 2011). Slouží pro vyjádření názorů orgánů EU či jeho prostřednictvím lze navrhnout možný postup. Nestanovuje ale povinnost určité straně či subjektu (European Union, 2016; Svoboda, 2011).

Dále je možné právní akty členit na legislativní a nelegislativní (viz schéma 1). Za **legislativní** (právně závazné) akty či legislativu se považují nařízení, směrnice a další

rozhodnutí, které byly přijaty Radou Evropské unie a Evropským parlamentem prostřednictvím legislativního postupu. **Nelegislativní** právní akty se vyznačují tím, že jejich přijetí je vázané zmocněním, a to prostřednictvím primárního práva či popřípadě legislativního aktu (European – justice, 2016; Svoboda, 2011).

Nelegislativní právní akty lze dále členit (podle schéma 1) na delegované a prováděcí akty. **Delegované akty** mají obecnou působnost. Jsou přijímány Komisí, která jejich prostřednictvím pozměňuje části v nařízeních nebo směrnících, které lze považovat za nepodstatné. Delegation jde směrem od Evropského parlamentu či Rady Evropské unie ke Komisi. Druhé jmenované, **prováděcí akty** závisí na rozhodnutí Komise, ve výjimečných případech o nich rozhoduje Rada Evropské unie. Používají se v okamžiku, kdy je nutné ujednotit podmínky závazných právních aktů. V tomto případě jsou pravomoci delegovány členskými státy na Komisi (Svoboda, 2011).

Více informací o závazných a nezávazných právních aktech lze nalézt například v knize Úvod do evropského práva.

Důležité je ale tyto právní akty vhodně implementovat do vnitrostátního práva členských států.

## 2.2 Aplikace unijního práva

Právo EU působí na členské státy ze dvou stran. Na jedné straně se nachází právo primární, které si lze přirovnat k právu mezinárodnímu, kdežto sekundární právo, které je jeho protistranou, spíše připomíná právo vnitrostátní. Jedním z předpokladů fungování vnitřního trhu je odbourání protekcionistických opatření a současně i nesouladu mezi úpravami právních řádů členských států. EU se snaží sjednotit státy na stejnou úroveň a odstranit případné rozdíly, které jsou dány souběžnou existencí dvou právních systémů (právo vnitrostátní a unijní), které se v zemích nacházejí. K odstraňování odlišností dochází dvěma způsoby:

- pomocí normotvorby nebo
- prostřednictvím odsouhlasením vnitrostátních standardů.

Normotvorba spočívá ve vytváření sekundárních právních aktů, které mají podobu integrace (pomocí nařízení a rozhodnutí) a harmonizace, která je prováděna na základě směrnic. Ale existuje i druhý pohled, ten tvrdí, že právo EU je implementováno do vnitrostátního práva a stává se tak jeho součástí a to znamená, že ze dvou právních systémů

se v podstatě stává jeden. S tím ale V. Týč (2010) nesouhlasí (Marek, 2010; Svoboda, 2011; Týč, 2010).

ČR jako členský stát je vázaný, stejně jako ostatní státy, právem EU a musí respektovat nadřazenost práva EU. To znamená, že nejen soudy, ale i soukromé a veřejné subjekty mají povinnost dodržovat právo Unie přičemž, pokud je právo členského státu v rozporu s právem EU, pak právo členského státu nelze uplatnit. Soudy členských států mají možnost dotázat se v případě nejasností ve výkladu legislativy SDEU (Marek, 2010; European – justice, 2016).

Z výše uvedeného vyplývají obecné zásady unijního práva související se vztahem mezi EU a členským státem či fungování EU obecně. V rámci EU platí zásada tzv. svěřených pravomocí umožňující EU rozhodovat v rozsahu vymezeném ve Smlouvách uzavřených s členskými státy (Týč, 2010).

Dle Hurdíka (2009, str. 27-28) je vyžadováno, aby výkon svěřených pravomocí nebránil v zachování svrchovanosti v našem případě ČR a nedošlo tímto způsobem k ohrožení práv daného státu, stát používá pro implementaci směrnic aj. pouze nástroje dovolené ústavou. V opačném případě jsou pravomoci v rukou členských států (Hurdík, 2009).

Dále jsou vymezeny další zásady, a to:

- **zásada subsidiarity**, která umožňuje EU (v rámci sdílených pravomocí) efektivněji jednat ze své úrovně, než by tomu bylo v případě, kdyby pravomoci byly svěřeny členským státům a
- **zásada proporcionality**, která zabezpečuje dosažení vymezených cílů jen za pomoci nezbytného obsahu a formy. Z opačného pohledu daný princip funguje i jako omezení členských států v oblastech s definovanou právní úpravou, zároveň ale umožňuje státům chránit své zájmy (Týč, 2010; Konsolidované změny smlouvy o Evropské unii, 2010; Svoboda, 2011).

Existují i další zásady týkající se použití práva EU ve svých členských státech. Mezi uvedené zásady patří zásada **effet utile** zajišťující co největší dopad unijního práva v členských státech. Na základě uvedené zásady jsou formulovány i jiné, a to:

- **zásady přímého účinku**,
- **zásada přednosti**,
- zásada zabezpečující, že **odpovědnost** za porušení unijního práva, jejímž důsledkem je poškození jednotlivce, **nese stát**.



Aby nedocházelo k rozporům mezi právem EU a vnitrostátním právem, stanovil SDEU tyto dvě uvedené zásady (zásada přednosti a přímého účinku), aby zabránil případným nejasnostem. Existující rozdíly mezi právy se snaží vyřešit Komise spolu s členskými státy, ale pokud nedojde k dohodě mezi těmito dvěma subjekty, pak Evropský parlament ve spolupráci s Radou Evropské unie zajistí vydání směrnice či přijmou jiné opatření, které daný problém vyjasní (Týč, 2010; SFEU, 2012).

### 2.2.1 Zásada přímého účinku

**Přímý účinek** spočívá především v tom, že za pomoci normy jsou jednotlivcům, což mohou být jak fyzické, tak i právnické osoby, přiznávána práva nebo jim jejich prostřednictvím je uložena povinnost, aniž by bylo nutné použít jiné právní normy. Daná práva zakládaná EU jako práva jednotlivcům, musí být následně dostatečně chráněna vnitrostátními orgány, soudy aj. (Týč, 2010; Svoboda, 2011).

Rozlišuje se ale přímý účinek v mezinárodním právu a přímý účinek v právu EU. V mezinárodním právu je přímý účinek brán jako výjimečná záležitost, jenž v některých případech zakládá práva jednotlivcům a označuje se jako „*self-executing*“ (Svoboda, 2011). Kdežto v právu EU není přímý účinek založen na mezinárodní smlouvě, tedy nezakládá se na právu primárním, ale na judikatuře SDEU. Což v daném právu nečiní z přímého účinku ojedinělou záležitost, ale pravidlo. Aby bylo možné přímý účinek použít, je nutné splnit 3 podmínky:

- přímou aplikaci normy bez nutnosti vydání dalších předpisů,
- norma musí být součástí vnitrostátního systému práva,
- použitelnost normy není vázána na splnění dalších podmínek (Týč, 2010; Svoboda, 2011).

V českém právu je přímý účinek vyjádřen termínem **bezprostřední vnitrostátní závaznost**. To představuje možnost pro jednotlivce se „*přímo dovolávat přímo účinné normy, která existuje mimo rámec vnitrostátního práva*“ (Týč, 2010) a představuje to povinnost pro soud či jiný vnitrostátní, správní orgán nebo dokonce decentralizovanou samosprávu danou normu použít (Týč, 2010; Svoboda, 2011).

Více informací o daném tématu či problémech s ním spojených lze nalézt například v knize Základy práva Evropské unie pro ekonomy či ve SFEU, která vymezuje základy EU.

Vedle zásady přímého účinku byla zmiňována i zásada přednosti.

### 2.2.2 Zásada přednosti

Zásada přednosti zajišťuje přednost unijního práva před právem členského státu. V užší souvislosti se jedná o přednost v oblastech práva EU s přímým účinkem. Neznamená to komplexní nadřazenost práva EU nad vnitrostátním právem členského státu, ale použije se v situaci, kdy dochází ke kolizi norem vnitrostátních a unijních. Na základě dané zásady je určeno, podle jaké normy se bude postupovat (Týč, 2010).

## 2.3 Harmonizace právní řádů členů EU

Právo prochází neustálým vývojem s ohledem na změny týkající se jednak vnějšího, ale i vnitřního sociálního, hospodářského, politického a právního prostředí. Ovlivňují ho také mezinárodní vlivy, jako jsou globalizace a evropeizace práva. Součástí procesu integrace jsou i změny českého práva (Hurdík, 2009).

V oblasti práva bylo v prvopočátku hlavním bodem přijetí jednotného právního rámce souvisejícího s obchodními korporacemi<sup>2</sup>. Hlavním cílem nebylo absolutní sjednocení označované také jako unifikace, ale především mělo dojít k „*harmonizaci právních úprav členských států v oblastech majících přesah za hranice jednoho členského státu* (Černá, 2015).“ Autoři S. Černá a kolektiv (2015) se shodují, že plán dosažení úplné harmonizace práva by byl velmi obtížný, a proto se v současné chvíli věnuje pozornost především usnadnění podnikání, zlepšení konkurenceschopnosti či podnikatelského prostředí v evropských korporacích a usnadnění pohybu na území EU, a to díky unijnímu právu. (Černá, 2015).

Jak již bylo řečeno dříve (viz 2.2.), k harmonizaci dochází na základě směrnic. Harmonizace se dělí na skupinu upravující **harmonizační základ obecně** a na další skupinu, která se věnuje **specifičtější úpravě**. **Obecně** je harmonizace specifikována v článku 114 SFEU, v němž pomocí opatření, jenž má často podobu směrnice či nařízení, jehož prostřednictvím je regulován vnitřní trh, je současně i dosahováno vymezených cílů. Obecný základ harmonizace se použije, pokud není ve smlouvě v určitých případech stanoveno jinak. Pokud dochází k implementaci nařízení, směrnic či popřípadě jiných nástrojů do předpisů členských států, jde o **pozitivní harmonizaci**, jejímž výsledkem je sjednocení pravidel v členských státech za podmínky, že s tím všechny státy vysloví souhlas. Ještě před vstupem členského státu do EU je proto nutné implementovat předpisy a nařízení

---

<sup>2</sup> Dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech se za obchodní korporaci považují družstva a obchodní společnosti mezi něž se řadí veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručeným omezením a akciová společnost (Zákon č. 90/2012 Sb.).

týkající se například fungování vnitřního trhu do národních předpisů. V době, kdy vstoupala ČR do EU, se jednalo o cca osmdesát tisíc stran různých nařízení a předpisů a další implementace pokračovaly i po vstupu do EU (cca 360 směrnic) a stále pokračují (Svoboda, 2011; Nerudová, 2014; Marek, 2010).

Ale existuje i harmonizace **negativní**. V případě, kdy je harmonizace provedena na základě činnosti SDEU, jde o negativní harmonizaci, která nevytváří základ pro dosažení harmonizace, a to především proto, že nevymezuje stejný postup pro provedení harmonizace. Existují odlišnosti mezi preferencemi členů EU a Radou Evropské unie, a to zejména proto, že členské státy dávají přednost jiným právním základům. Právní základy by měly splňovat definovaný obsah a základní cíl, který byl stanoven. Výjimky harmonizace jsou použity za předpokladu, že dojde ke splnění hmotněprávních podmínek jako je například neekonomický důvod, jehož existence umožňuje zabránění přijetí harmonizačního opatření například z důvodu nově zjištěných poznatků týkajících se rozvoje konkrétního státu. Zároveň musí být splněny i procesní podmínky, což je povinnost státu oznámit plánované opatření a vysvětlit jeho potřebu Komisi, která má pravomoc rozhodnout o jeho právnosti ve lhůtě 6 měsíců (Svoboda, 2011; SFEU, 2012).

Harmonizaci lze podle rozsahu členit na:

- úplnou a
- minimální.

Nejběžnější je **úplná harmonizace**. Daná harmonizace neumožňuje členským státům upravit si své předpisy podle svých potřeb a odchýlit se tak od úpravy dané směrnicí, jelikož unijní opatření zajišťuje úplné definování věcné působnosti týkající se předmětu úpravy. Úplná harmonizace se použije v situaci, kdy EU má výlučnou pravomoc provést úpravu dané oblasti. To sebou přináší ale několik nevýhod – například pomalá reakce na technický rozvoj z důvodu zdlouhavých legislativních řízení EU (Jeníček, 2010; Svoboda, 2011).

**Minimální harmonizace** spočívá v povinnosti členských států dodržet stanovený základ harmonizace vycházející z opatření EU. Zda členský stát určí přísnější pravidla, je jen na rozhodnutí daného státu (Svoboda, 2011).

Dle Svobody (2010) je kromě minimální a úplné harmonizace rozlišována ještě harmonizace opční. **Opční harmonizace** zachovává současně předpisy platné uvnitř státu, ale i předpisy unijní. Kterými předpisy se subjekty budou řídit, záleží na trhu, pro nějž je

zboží určeno. Pokud výrobce distribuuje výrobky jen na vnitrostátním trhu, nemusí je přizpůsobit požadavkům unijního trhu, ale vystavuje se tím riziku (Svoboda, 2011).

Z hlediska použité metody jsou rozlišovány harmonizace úplné, alternativní či harmonizace dosažená pomocí odkazu na normy (Svoboda, 2011).

Díky tomu, že unijní právo je považováno za právo nadnárodní, je používáno pro vnitrostátní úpravou práva. Mezi uvedenými prameny práva (vnitrostátním a unijním) neplatí, že novější právní předpis je upřednostňován před starším. Starší předpisy přijaté orgány Evropského společenství jsou platné, i když dojde k novější úpravě vnitrostátního práva. Přednost vychází ze závaznosti evropských norem a jejich účinku (Jeníček, 2010).

K harmonizaci dochází také v oblasti účetní.

## 2.4 Harmonizace účetnictví

Účetnictví představuje soustavu vyznačující se uzavřeností a vnitřní uspořádaností. Tato soustava slouží jako nástroj, jehož prostřednictvím jsou získány nejčastěji peněžní informace sloužící k měření a hodnocení hospodářské činnosti podnikatelských subjektů. Základ účetnictví je tvořen účty umožňující systematicky třídit zaznamenané hodnoty (Hora, 2006).

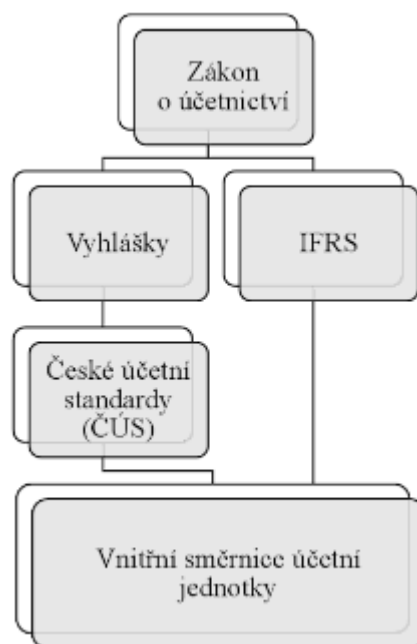
21. století je pro účetnictví obdobím harmonizace a standardizace. K harmonizaci nedochází ale jen na území EU, ale v celosvětovém měřítku a týká se mimo jiné i mezinárodních účetních standardů. Harmonizace v EU se soustředí především na sjednocování norem, účetních zásad, které mají velký význam pro oblast finančního výkaznictví. Zejména z důvodu jejich srozumitelnosti a možnosti srovnávání společností mezi sebou. Státy se snaží odstranit nedostatky v účetnictví pomocí implementace nařízení nebo změnami v rámci svých účetních systémů. V zemích působí ale určité faktory, které ovlivňují účetní systémy a na něž je nutné reagovat speciálními úpravami národního účetnictví (Sedláček, 2004; Sačer Mamić, 2015).

### **Účetnictví v České republice**

V případě České republiky je za základní normu považován zákon č. 563/1992 Sb. o účetnictví. Pomocí tohoto zákona je Ministerstvo financí ČR zmocněno k vydávání prováděcích vyhlášek a potažmo také k vytváření národních účetních standardů. Účetní jed-

notky (dále také označované jako „ÚJ“) mají možnost upravit si své vlastní vnitřní směrnice podle určitých pravidel. Jak vypadá hierarchický systém českého účetnictví je zobrazeno ve schématu 2 (Müllerová, 2016).

Schéma 2: Hierarchie účetní legislativy v ČR



Zdroj: Müllerová, 2016

IFRS je zkratka pro Internal Financial Reporting Standards, česky označované jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (starší interpretace používají pojem Mezinárodní účetní standardy se zkratkou IAS – Internal Accounting Standards). Jejich vydávání je prováděno na popud Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASB)<sup>3</sup> (Müllerová, 2016).

Tyto standardy zajišťují mezinárodní srovnání účetních závěrek podle definovaných pravidel, které jsou novelizovány v závislosti na vývoji požadavků kladených na poskytování informací. Základ standardů tvoří koncepční rámec v rámci něhož dochází ke sjednocení použitých výrazů, ucelení zásad a aj. (Müllerová, 2016).

V členských zemích je harmonizace práva zajišťována zejména prostřednictvím směrnic, pomocí nichž dochází v těchto zemích ke sjednocování nejen účetnictví a výkazů s ním souvisejících ale také daní. Směrnice upravují i auditorskou činnost. V roce 2013 došlo ale k zrušení směrnice 78/660/EHS a směrnice 83/349/EHS, označovaných také

<sup>3</sup> Jedná se o soukromou instituci, která vznikla dobrovolně v roce 1973 v Londýně (Müllerová, 2016).

jako čtvrtá a sedmá směrnice, které dříve řešily problematiku ročních (4.) a konsolidovaných (7.) účetních závěrek. Ve stejné roce se měnila i další směrnice. Konkrétně se jednalo o směrnici Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES. Změna této směrnice upravující záležitosti okolo povinného auditu vedla i ke změnám v českém právní úpravě, neboť 24. srpna 2016 vstoupil v platnost zákon č. 299/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (neboli zkráceně jen „zákon o auditorech“). Úprava a zrušení některých z uvedených směrnic je definována ve Směrnici 2013/34/EU (KACR, 2016; Směrnice 2013/34/EU; Zákon č. 299/2016 Sb.).

#### 2.4.1 Směrnice 2013/34/EU

Uvedená směrnice 2013/34/EU (dále pokud není řečeno jinak také jen jako „směrnice“) zdůrazňuje důležitost malých a středních podniků v rámci EU, kterých se v Evropě nachází více než 23 milionů a jsou zdrojem nejen pracovních příležitostí, inovací, ale jejichž prostřednictvím je podporována i ekonomická a sociální soudržnost. To vyústilo ve snahu EU podporovat jejich konkurenceschopnost a povzbudit podnikatele k zakládání takovýchto nových podniků. Snaha zajistit efektivnější podmínky pro podnikání daných podniků je dosahována zejména zmírněním administrativní zátěže a omezením poskytovaných finančních informací, které jsou uváděny jen v rozsahu povinných údajů, k nimž se popřípadě přidávají navíc jen určité doplňující údaje (HK ČR, 2009; Směrnice 2013/34/EU).

Směrnice na druhé straně ale dovoluje členským státům, uložit středním a velkým podnikům i další požadavky stanovené nad rámec směrnice. Členské státy se mohou rozhodnout, zda dodatečné požadavky uložené vybraným podnikům budou zavedeny v plném rozsahu dovoleném ve směrnici anebo je daný stát určitým způsobem omezí. To znamená, že v některých případech je možné úplné či částečné osvobození vybraných podniků od povinností, na ně kladených. V případě středních a velkých podniků k tomu dochází jen zřídka (Směrnice 2013/34/EU).

Důvodová zpráva (2015), která vznikla v reakci na implementaci dané směrnice, považuje také za hlavní cíl novely zjednodušení povinností kladené na účetní jednotky z hlediska osvobození subjektů od povinnosti vykazování určitých informací či zveřejňování výroční zprávy, popřípadě konsolidované účetní závěrky (dále také „ÚZ“) či konsolidované výroční zprávy. Navíc také uvádí, že dané kroky mají napomoci realizovat strategii Evropy 2020 a mimo jiné napomoci malým a středním podnikům v jejich internacionalizaci. Výsledkem má být zmírnění administrativní zátěže kladené na mikro a malé

ÚJ, v případě, kdy dané jednotce neukládá zákon povinnost ověřit svou účetní závěrku auditorem. Naopak ostatním jednotkám je uložena povinnost vykazovat více informací o své finanční situaci, aby uživatelé ÚZ získali kvalitnější podklady pro svá rozhodnutí. Proto mají dané auditované jednotky více povinností, než jednotky v kategorii mikro a malé ÚJ, které auditu nepodléhají (Důvodová zpráva, 2015).

Tímto způsobem má dojít k zajištění rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek, kteří poskytnuté informace využívají pro snadnější rozhodnutí a zájmy podniků, jenž nechťejí být neúměrně zatěžovány při jejich zhotovování. Záměrem směrnice je mimo jiné i zjednodušení investic do zahraničí a umožnění srovnání účetních závěrek a zpráv v rámci EU. Údaje poskytované veřejnosti jsou efektivnější a zároveň je dodržena i zásada subsidiarity a proporcionality uvedená v části 2.2. (Směrnice 213/34/EU)

Směrnice se nevztahuje na všechny podniky. Je určena pro obchodní společnosti s omezeným ručením, mezi něž řadíme akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným, ale také na podniky, jejichž ručení není omezeno, jako je tomu u veřejných obchodních a komanditních společností. Neziskové společnosti a jiné podniky jsou upraveny jinými platnými akty (Směrnice 2013/34/EU).

Všechny zmíněné změny včetně již uvedených související se zákonem o auditorech, bylo nutné zohlednit i v české právní úpravě. K tomu došlo začátkem roku 2016, kdy nabyt účinnosti zákon č. 221/2015 Sb. a následně i zákon č. 462/2016 Sb., který nabyt účinnosti od 1. ledna 2017 a zohledňuje další změny vyvolané Směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2014/95/EU. Tento zákon řeší problematiku spojenou s poskytováním nefinančních informací a dalších specifík spojených s velkými podniky a skupinami. Dále upravuje určitá ustanovení zaměřená především na přeměny obchodních společností a družstev ve vazbě na zákon č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev. V důsledku zmíněných změn, dochází k novelizaci zákona o účetnictví a mimo jiné i Vyhlášky 500/2002 Sb. (MFCR, 2015; KACR, 2017).

## 2.5 Účetní jednotky a skupiny účetních jednotek

Novela zákona o účetnictví sebou přináší řadu změn, které bylo nutné provést v reakci na implementaci požadavků souvisejících se směrnicí 2013/34/EU zabývající se ročními a konsolidovanými účetními závěrkami a současně i zprávami souvisejícími s určitými

formami podniku. Dané změny se týkají především rozsahu a způsobu zveřejňování účetních informací v závislosti na velikosti podnikatelského subjektu neboli účetní jednotky zmiňované v části 2.4.1 (Směrnice 2013/34/EU).

### 2.5.1 Účetní jednotky

Dle zákona o účetnictví §1, odst. 2. jsou za účetní jednotky považovány:

- právnické osoby se sídlem na území ČR,
- zahraniční právnické osoby a jednotky stanovené zákonem,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku jako podnikatelé,
- fyzické osoby, jejichž obrat z předchozího roku nepřesáhl 25 milionů korun,
- fyzické osoby vedoucí účetnictví dobrovolně či na základě zvláštního právního předpisu,
- svěřenecké či investiční fondy bez právní osobnosti,
- aj. (Zákon č. 563/1992 Sb.).

Nově je přidána další kategorie označovaná jako **ostatní fyzické osoby** (podnikatelé), jejichž obrat (dle daně z přidané hodnoty) překročil hodnotu 25 milionů korun, a které se stávají na základě uvedené skutečnosti účetními jednotkami od 1. dne kalendářního roku (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Dále dochází k definování **subjektu veřejného zájmu**, který byl dříve součástí zákona o auditorech. Jedná se o účetní jednotku sídlící na území ČR označovanou buď jako obchodní společnost emitující investiční cenné papíry přijaté na evropském regulovaném trhu či se jedná o banku, pojišťovnu, zajišťovnu, penzijní společnost či zdravotní pojišťovnu realizující svou činnost podle příslušných zákonů (Zákon č. 563/1991; Müllerová, 2016).



Účetní jednotky jsou nově dle zákon o účetnictví členěny do čtyř kategorií: **mikro, malé, střední a velké** (viz tabulka 1). Zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie je podmíněno splněním alespoň dvou ze tří kritérií. Rozhodujícími kritérii jsou:

- hodnota celkových aktiv<sup>4</sup>,
- čistý roční obrat a
- průměrný počet zaměstnanců<sup>5</sup> (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Tabulka 1: Kategorie účetních jednotek podle zákon o účetnictví

Účetní jednotky	Celková aktiva [mil. Kč]	Čistý obrat za rok [mil. Kč]	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	Maximálně 9	Maximálně 18	Maximálně 10
Malé	Maximálně 100	Maximálně 200	Maximálně 50
Střední	Maximálně 500	Maximálně 1000	Maximálně 250
Velké <sup>6</sup>	Minimálně 500	Minimálně 1000	Minimálně 250

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb.

Obdobná úprava platí i pro skupiny účetních jednotek.

## 2.5.2 Skupiny účetních jednotek

Pro určení, do které skupiny konkrétní jednotka patří, jsou používána stejná kritéria jako u účetních jednotek. K rozvahovému dni musí skupina také splnit nejméně dvě ze tří kritérií, na jejichž základě následně dochází k zařazení do malé, střední nebo velké skupiny (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Pokud by došlo k překročení stanovených hodnot, účetní jednotka či skupina musí sledovat, jednak zařazení do jiné kategorie skupin či účetních jednotek a také zda nenaplnuje podmínky pro ověření své účetní závěrky auditorem.

<sup>4</sup> Do roku 2015 byla za celková aktiva považována aktiva v brutto hodnotě, od roku 2016 jsou jako hodnotící kritérium brána aktiva v netto hodnotě (Kadlec, M., 2016).

<sup>5</sup> Jedná se o průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců vycházející z metodiky Českého statistického úřadu (Zákon č. 563/1991 Sb.).

<sup>6</sup> Do kategorie velké účetní jednotky jsou řazeny i subjekty veřejného zájmu a vybrané jednotky (Zákon č. 563/1992 Sb.).

### 2.5.3 Audit

Podmínky auditu jsou stanoveny v zákoně o účetnictví. Povinný audit se vztahuje na velké účetní jednotky (kromě vybraných ÚJ), střední účetní jednotky. Akciové společnosti nebo svěřenecké fondy patřící do malých jednotek podléhají také auditu, pokud splní alespoň jednu z uvedených podmínek:

- hodnota aktiv překračuje 40 milionů Kč,
- čistý obrat za rok je vyšší než 80 milionů Kč nebo
- průměrný počet zaměstnanců je daném účetním období vyšší než 50.

Nebo se audit týká i dalších jednotek za předpokladu, že splní 2 z výše uvedených kritérií. Kritéria pro ověření jsou testována jednak v daném účetním období a současně také v období bezprostředně předcházejícím (Zákon č. 563/1991 Sb.; Finanční správa, 2016).

Předmětem auditu je ověření řádných, mimořádných a také konsolidovaných účetních závěrek auditorem či auditorskou společností

## 2.6 Účetní závěrka

Zákon o účetnictví stanovuje, v jakých případech má účetní jednotka povinnost sestavit ucelený dokument vypovídající o finanční situaci ÚJ označovaný jako **účetní závěrka**. Tento dokument je tvořen:

- rozvahou,
- výkazem zisku a ztráty a
- přílohou obsahující doplňující informace v souvislosti s předchozími zmíněnými výkazy (Zákon č. 563/1992 Sb.).

Uvedené výkazy mohou být sestaveny v plném rozsahu nebo za určitých podmínek je dovoleno provádět jejich vyhotovení jen v rozsahu zkráceném. V případě obchodních společností do účetní závěrky patří také přehled o peněžních tocích. To se nevztahuje na subjekty veřejného zájmu (kromě pojišťoven) a také na malé a mikro účetní jednotky. Jednotlivým kategoriím účetních jednotek stanovuje prováděcí předpis rozsah a způsob, jakým má být účetní závěrka sestavena a dále v něm lze nalézt, jaké vysvětlující a doplňující informace mají být v příloze, jako nedílné součásti účetní závěrky, uvedeny (Zákon č. 563/1991 Sb.; Kadlec, 2016).

Dle zákona o účetnictví je rozlišována účetní závěrka:

- **řádná** – sestavovaná na koci účetního období (k rozvahovému dni),
- **mimořádná**,
- **mezitímní** a
- **konsolidovaná** – sestavená za skupinu ÚJ, upravenou prostřednictvím metod konsolidace dle zákona o účetnictví (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Zákon o účetnictví vymezuje, v jakém okamžiku a v jakých případech se sestavuje mimořádná účetní závěrka. Může se jednat například o:

- den zániku povinnosti vedení účetnictví,
- den předcházející vstupu do likvidace,
- den, ke kterému nastanou účinky zrušení konkursu aj. (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Podle Sládkové (2016), ale zákon o účetnictví neuvádí okamžik sestavení mezitímní účetní závěrky, ale podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku je uvedena povinnost sestavit danou závěrku na základě zvláštního právního předpisu a dále také v případě přeměn obchodních korporací. ÚJ může také rozhodnout o jejím sestavení pro své účely nebo na žádost jiného subjektu (např. banky) (Sládková, 2016).

Více viz zákon o účetnictví.

### **Konsolidovaná účetní závěrka**

Konsolidovaná účetní závěrka je určena pro skupiny. Obsahuje souhrn informací o všech jednotkách konsolidujících i konsolidovaných, které jsou součástí této skupiny. Konsolidující osoba neboli ovládající osoba či mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku. Naproti tomu konsolidované jednotky, které jsou označovány jako ovládané osoby (dceřiné společnosti), se podrobují sestavení dané závěrky. Další součástí skupiny mohou být jednotky pod společným vlivem či jednotky přidružené (Sládková, 2016).

Je rozeznávána **konsolidace přímá**, které spočívá v hromadné konsolidaci dané skupiny účetních jednotek, aniž jsou sestaveny dílčí účetní závěrky nebo **konsolidace na základě jednotlivých úrovní**. Ta je prováděna tak, že nejprve jsou vyhotoveny konsolidované účetní závěrky za nižší celky a díky získaným podkladům je možné sestavit konsolidovanou závěrku za celek vyšší (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Aby bylo účetnictví věrné, musí dojít k vyloučení operací mezi členy skupiny. K tomu slouží metody konsolidace. Použité metody se liší podle toho, jaká jednotka je součástí konsolidované účetní závěrky, jak lze vidět v tabulce 2. To znamená, že je-li součástí konsolidované účetní závěrky konsolidovaná účetní jednotka, využívá se metoda plné konsolidace atd. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Tabulka 2: Metody konsolidace podle ÚJ

druhy účetní jednotek	použitá metoda
konsolidovaná účetní jednotka	plná
jednotka pod společným vlivem	poměrná
přidružená účetní jednotka	ekvivalence

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky 500/2002 Sb.

Další informace o konsolidované účetní závěrce lze nalézt ve výše uvedené Vyhlášce 500/2002 Sb. či v zákonu o účetnictví.

Důležitou součástí účetní závěrky je rozvaha.

### 2.6.1 Rozvaha

**Rozvaha** jinak označovaná také jako bilance, představuje účetní výkaz sestavovaný k určitému datu – zpravidla k poslednímu dni v roce (31.12). Tento výkaz, který je povinnou součástí účetní závěrky, lze najít v každém podniku. Skládá se z dvou hlavních částí – na jedné straně je **majetek vlastněný společností** (aktiva ve statické podobě) a na druhé strany rozvahy jsou zachyceny **zdroje**, z nichž je majetek společnosti financován neboli pasiva. Současně zde platí stálé pravidlo, že tyto strany (aktiva a pasiva) se musí rovnat. Aktiva stejně tak jako pasiva se dále člení v závislosti na době použitelnosti nebo v závislosti na rychlosti jejich přeměny na peněžní prostředky tzn. podle likvidity. Od dlouhodobého majetku, jehož likvidita je nízká až po krátkodobý majetek s vysokou likviditou. Pasiva představující finanční strukturu podniku, jsou dále členěny na vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení<sup>7</sup> (Knápková, 2013; Růčková, 2015).

Rozvaha, respektive některé její položky se díky směrnici 2013/34/EU mění. Směrnice předepisuje dva vzory, s tím že dovoluje členským státům provést určité úpravy:

- 1) Dovoluje vkládat mezisoučtové řádky a případně další položky, které ale nesmí být součástí jiných již předepsaných položek.

<sup>7</sup> Podrobné členění je uvedeno v příloze 1.

- 2) Umožňuje, aby položky označované arabskými číslicemi mohly být upraveny. Úpravy se mohou týkat jejich názvu a popřípadě může dojít i k jejich sloučení, ale jen za účelem zajištění věrnějšího, poctivějšího obrazu a transparentnosti (Směrnice 2013/34/EU).

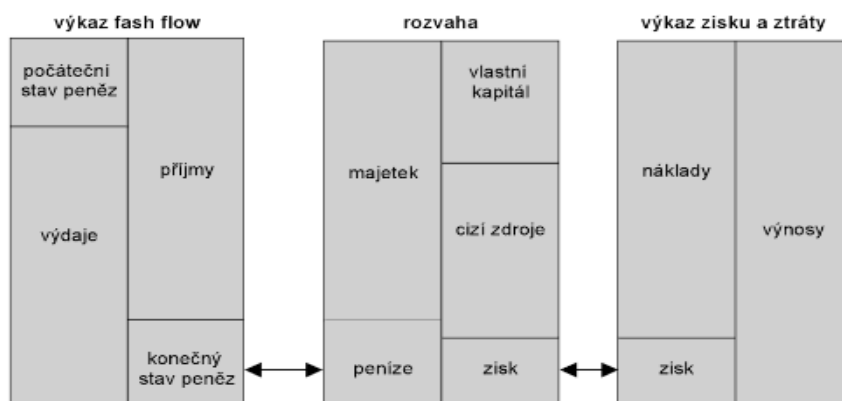
Dalším sestavovaných výkazem je výkaz zisku a ztráty.

### 2.6.2 Výkaz zisku a ztráty

**Výkaz zisku a ztráty**, který je někdy označován také jako výsledovka, je možné sestavit ve dvou členěních – v druhovém nebo účelovém.

Uvedený výkaz poskytuje informace, o tom, zda podnik dosáhl zisku či se nachází ve ztrátě čili poskytuje údaje o tzv. výsledku hospodaření podniku, který je také součástí rozvahy (viz schéma 3). Hodnotu výsledku hospodaření lze zjistit pomocí rozdílu výnosů a nákladů<sup>8</sup> (Knápková, 2013).

Schéma 3: Provázanost účetních výkazů



Zdroj: Růčková, P., 2015

Ve schématu 3 ale lze vidět i další výkaz, který je provázaný s rozvahou, a to je výkaz cash flow.

### 2.6.3 Výkaz cash flow

**Výkaz cash flow** jinak označován také jako výkaz či přehled o peněžních tocích (zkráceně označován jen jako „výkaz o CF“) slouží uživateli k získání přehledu o pohybu či toku peněžních prostředků v podniku. Dle schéma 3 musí hodnota peněžních prostředků z rozvahy odpovídat stavu peněz ve výkazu CF na konci roku.

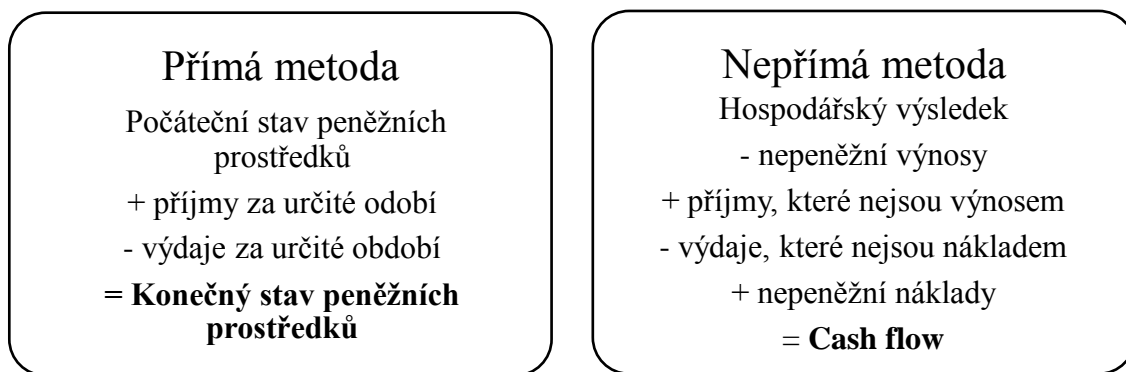
<sup>8</sup> Výnosy což jsou peněžní částky získané během své činnosti v daném období (zpravidla za dobu jednoho roku či v kratších intervalech). Náklady představují částky vynaložené k získání daných výnosů bez ohledu na to, zda se ve stejném období uskutečnil reálný příjem či výdej peněžních prostředků (Knápková, 2013).

Existuje obecná struktura členění, která se používá ve většině případů, a to členění na:

- **CF z provozní činnosti** – představuje toky z nejdůležitějších činností v obchodním závodě<sup>9</sup> a týká se hlavní výdělečné činnosti. Zároveň se sem řadí i činnosti, které nelze zahrnout do žádné z dalších uvedených oblastí.
- **Investiční činnost** zahrnuje operace související s nákupem či prodejem dlouhodobého majetku, s úvěry, s půjčkami a jinými výpomoci, jež nesouvisí s provozní činností. Kladné CF v této oblasti poukazuje na prodej dlouhodobého majetku, kdežto záporné CF signalizuje růst investic do majetku.
- Poslední **finanční činnost** souvisí se změnou peněžních toků svázanou s vlastním kapitálem nebo dlouhodobými závazky. Kladná hodnota CF představuje nárůst peněžních prostředků v závodě pocházejících od vlastníků či věřitelů. V opačném případě to znamená odtok peněžních prostředků ze závodu směrem k uvedeným subjektům (Knápková, 2013).

Uživatelé se při sestavování výkazu CF mohou rozhodnout mezi dvěma metodami – přímou a nepřímou, jejichž způsob výpočtu je zobrazen ve schématu 4 (Knápková, 2013).

Schéma 4: Metody výpočtu Cash flow



Zdroj: Knápková, 2013

Proto, aby účetním jednotkám vznikla povinnost vyhotovit přehled o peněžních tocích, musí být splněny **obě** následující podmínky vymezené zákonem o účetnictví:

- celková hodnota aktiv musí být vyšší než 40 milionů korun a
- roční úhrn čistého obratu překračuje hodnotu 80 milionů korun.

<sup>9</sup> Obchodní závod (dále jen závod) je dle Občanského zákoníku § 502 považován za „organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti (Občanský zákoník č. 89/2012 Sb.)“

Stejné podmínky musí být splněny i při sestavování přehledu o změnách vlastního kapitálu (Zákon č. 563/1991 Sb.).

#### 2.6.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu

**Přehled o změnách vlastního kapitálu** (dále také „výkaz o změnách VK“) podává informace o změnách v bohatství (jmění) závodu, ke kterým dochází během účetního období z důvodu transakcí s vlastníky (například vklady vlastního kapitálu či výplata dividend) nebo ke změnám dochází kvůli přecenění (aktiv či závazků), přesunu prostředků do či z fondů vytvořených ze zisku apod. U každé položky výkazu má být uvedena počáteční hodnota, konečný stav a jejich rozdíl. Kadlec (2016) navíc uvádí, že je důležité uvést i důvod, proč k daným změnám došlo (Knápková, 2013; Kadlec, 2016).

Struktura výkazu není jednoznačně stanovena. Účetní jednotka si může vybrat, zda do výkazu uveden jednotlivé složky kapitálu do záhlaví sloupců a svisle budou uvedeny pohyby týkající se změn během daného období (viz tabulka 3) nebo to provede naopak. Důležité je v daném výkazu uvést vyplacené podíly na zisku a informaci, odkud byly prostředky odčerpány (Müllerová, 2016).

Tabulka 3: Struktura výkazu změn vlastního kapitálu

	Základní kapitál	Kapitálové fondy	Fondy ze zisku	VH <sup>10</sup> min. let	VH za účetní období	Zálohy na podíl na zisku	Součet
Počáteční zůstatek							
Zvýšení							
Snížení							
Konečný zůstatek							
Vypl. podíly na zisku							

Zdroj: Müllerová, 2016

K sestavování rozvahy a výkazu zisku a ztrát se pojí i sestavování přílohy, která tvoří další část účetní závěrky.

<sup>10</sup> Výsledek hospodaření dále uváděn také zkratkou VH.

### 2.6.5 Příloha k účetní závěrce

Stejně jako u rozvahy a výkazu zisku a ztráty dochází k rozlišování **přílohy** v plném a zkráceném rozsahu. Jednotlivé položky přílohy jsou uváděny ve stejném pořadí a členění jako ve výkazech. Pokud účetní jednotky provádí sestavení výkazu v **plném rozsahu**, musí obsahovat údaje o:

- obchodní firmě (názvu či jménu),
- sídle či popřípadě i bydlišti,
- identifikačním číslem osoby,
- právní formě ÚJ,
- předmětu podnikání či účelu zřízení jednotky
- rozvahovém dnu a vymezení, kdy dochází k sestavení účetní závěrky aj. (Froschová, 2015; Müllerová, 2016).

Kromě toho jsou v příloze účetní závěrky uváděny účetní zásady a metody včetně odchylek od daných metod, hodnoty závazkových vztahů a jejich výše, dále zálohy, závdavky, zápůjčky a úvěry stanovené v zákoně (§ 39, odst. 1, písm. F), výnosy a náklady mimořádného charakteru a další informace uvedené minimálně ve znění § 39 (Zákon č. 563/1991 Sb.; Vyhláška č. 500/2002 Sb.; Běhounek, 2016).

V některých případech je účetní závěrka součástí výroční zprávy.

### 2.6.6 Výroční zpráva

Vyhotovení výroční zprávy je povinné pro účetní jednotky, které mají ze zákona povinnost nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem (viz 1.5.3). Výroční zpráva obsahuje informace, které slouží k vytvoření uceleného přehledu o vývoji, činnosti a postavení auditované účetní jednotky. Součástí této zprávy jsou i další finanční a nefinanční informace. Minimální informace, která má povinnost ÚJ uvádět například jsou:

- významné skutečnosti, ke kterým došlo po rozvahovém dni,
- vývoj účetní jednotky,
- údaje o výzkumu a vývoji,
- informace vztahující se k nabytí vlastních akcií či popřípadě vlastních podílů,
- údaje o ochraně životního prostředí a pracovněprávních vztahů,
- o pobočkách či částech účetní jednotky v zahraničí, aj. (Zákon č. 563/1991 Sb.).

V případě nefinančních informací se uvádí, jaké informace jsou vybrané účetní jednotky povinny zahrnovat do výroční zprávy (popřípadě konsolidované výroční zprávy či



jaké údaje jsou uváděny samostatně), a to včetně jejich popisu, zavedených opatření, výsledků těchto opatření, rizik a hlavních ukazatelů spojených s výkonností. Uváděné nefinanční informace se týkají životního prostředí, sociální a zaměstnaneckých aspektů, lidských práv aj. (KACR, 2017; Zákon č. 462/2016 Sb.).

Jak již bylo uvedeno dříve (viz 2.4.1), problematika nefinančních informací byla upravena až později, jelikož než došlo k implementaci do české právní úpravy, směrnice 2013/34/EU byla změněna (KACR, 2017).

Podniky s obchodovanými cennými papíry (dle čl. 2 bod 1 písm. a) by měly podle Směrnice 2013/34/EU uvádět ve výroční zprávě další výkaz shrnující informace o **správě a řízení podniku**. Výkaz má obsahovat informace o používaných zásadách při správě a řízení podniku včetně případných odchylek od stanovených zásad. Dále v něm dochází k vymezení vnitřních kontrol, rizik souvisejících s řízením a přiblížení průběhu valných hromad. Dále informace vztahující se k zavedené politice v závislosti na pohlaví, věku, vzdělání či případných zkušenostech a další záležitosti upravené článkem 20 směrnice a dále také směrnici 2014/95/EU. Daný výkaz může být uváděn samostatně, přičemž je zveřejňován současně se zprávou vedení podniku, nebo ho lze uveřejnit na webových stránkách podniku s uvedením odkazu ve zprávě vedení (Směrnice 2013/34/EU; Směrnice 2014/95/EU).

### **Auditorská zpráva**

Výroční zpráva dále obsahuje zprávu vyhotovenou auditorem o tom, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz a také zprávu o vztazích mezi propojenými osobami, pokud má jednotka zákonnou povinnost zmíněnou zprávu vyhotovit (Müllerová, 2016).

Dříve bylo možné vyhotovit výroční zprávu až poté, kdy došlo k ověření účetní závěrky auditorem. Od ledna 2016 je nutné, aby účetní jednotky s povinností auditu ověřovaly všechny podklady najednou – to se týká jak účetní závěrky, tak i výroční zprávy. Auditorská zpráva je vypracována auditorem jen jednou. Není již možné vyhotovit výroční zprávu až s určitým časovým odstupem a ověřit ji auditorem (MFCR, 2015).

Za určitých okolností, se na některé z uvedených výkazů se vztahuje i povinnost jejich zveřejnění.

### **2.6.7 Zveřejňování**

Obecně jsou povinny zveřejňovat účetní závěrku, přehled o majetku a závazcích a výroční zprávu účetní jednotky zapisující se do veřejného rejstříku. Účetní závěrky a jiné

uvedené výkazy, jsou ukládány a zveřejňovány prostřednictvím sbírky listin u příslušného rejstříkového soudu. Povinnost zveřejnit účetní závěrku ukládá zákon o účetnictví nebo může být určena i zvláštním právním předpisem. Nově mají povinnost zveřejnit svou účetní závěrku i subjekty zapsané v jakémkoli rejstříku, např. spolky jsou zapsané v rejstříku spolků, a proto musí své účetní závěrky také uveřejňovat. (Sládková, 2016; Běhounek, 2016).

Výkazy včetně zprávy auditora (pokud je ověření vyžadováno) jsou zveřejněny po jejich ověření a schválení příslušným orgánem. Neověřené informace nemohou být zveřejněny, aby neuváděly uživatele ÚZ v omyl. (Müllerová, 2016; Pilátová, 2015).

Účetní závěrky společností obchodujících se svými cennými papíry na veřejném trhu jsou ukládány spolu s dalšími informacemi o společnosti do centrálního úložiště regulovaných informací vedené Českou národní bankou (Sládková, 2016).

Ke zveřejnění dochází uložením do sbírky listin:

- do 30 dnů od schválení a ověření účetní závěrky auditorem,
- nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne,
- v rozsahu, v jakém byla účetní závěrka sestavena, popřípadě u vybraných účetních jednotek, v rozsahu, ve kterém byla závěrka ověřena auditorem (Zákon č. 563/1991 Sb.; Müllerová, 2016).

Pokud nedojde ke zveřejnění či dojde k jinému porušení povinnosti stanovené zákonem o účetnictví, jsou v zákoně uvedené sankce (příklady sankcí viz tabulka 4).

Tabulka 4: Příklady správních deliktů za nesplnění povinnosti stanovené Zákonem o účetnictví

<b>Příklad správních deliktů podle § 37</b>	<b>Pokuta</b>
ÚJ nevede účetnictví, nesestaví ÚZ či výroční zprávu	6 % z hodnoty aktiv
ÚJ neověří nebo nezveřejní ÚZ, popřípadě výroční zprávu dle povinnosti stanovené zákonem	3 % z hodnoty aktiv

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb.

Jednotky vedoucí jednoduché účetnictví zveřejňují pouze přehled majetku a závazků. U těchto jednotek platí také povinnost sestavit výkaz o příjmech a výdajích, který ale nemají ze zákona povinnost zveřejnit (Finanční správa, 2016).

### 2.6.8 Jednoduché účetnictví, zjednodušení účetní a úplné účetnictví

Novela zákona o účetnictví opět zavádí **jednoduché účetnictví**, které bylo zrušeno v roce 2004, i přesto ho některé jednotky mohly používat. Důvodem opětovného zavedení

byla právě nejistota účetních jednotek, zda mohou danou formu účetnictví využívat i nadále, ale také bylo jednoduché účetnictví znovuzavedeno kvůli poptávce ze strany malých účetních jednotek vykonávajících prospěšnou činnost, pro něž je vedení účetnictví finančně i administrativně náročné (Kučerová, 2015).

V jednoduchém účetnictví je pozornost soustředěna na příjmy, výdaje, majetek a závazky, které jsou předmětem tohoto účetnictví. Účetní jednotky účtují na principu podvojného zápisu. Účetní období se zpravidla shoduje s kalendářním rokem nebo je využíván rok hospodářský. Jednoduché účetnictví mohou vést:

- spolky,
- odborové organizace,
- organizace zaměstnanců,
- církve a
- honební společnosti (Kučerová, 2015; Zákon č. 563/1991 Sb.).

Fyzické osoby jednoduché účetnictví vést nemohou, ale mají stále možnost používat daňovou evidenci nebo vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud nepodléhají auditu (Běhounek, 2016).

Aby jednotky mohly vést jednoduché účetnictví, musí splnit 3 kritéria. Dané účetnictví mohou vést pouze:

- neplátcí DPH,
- s příjmy nepřesahujícími v posledním účetním období hodnotu 3 milionů korun a
- hodnotou majetku nepřekračující částku 3 milionů korun (Zákon č. 563/1992 Sb.).

Podrobněji je problematika jednoduchého účetnictví upravena vyhláškou č 325/2015 Sb. Pokud účetní jednotka nesplňuje nebo přestane plnit daná kritéria, vede nebo musí začít vést účetnictví v plném rozsahu. Ke změně dochází od prvního dne následujícího účetního období a způsob přechodu je určen prováděcím právním předpisem (Zákon č. 563/1991 Sb.; Běhounek, 2016).

V opačném případě, když účetní jednotka vede účetnictví v plném či zjednodušeném rozsahu, nemůže začít vést podle zákona jednoduché účetnictví dříve, než uplyne 5 po sobě následujících účetních období. Ale na druhé straně zákon uvádí, že pokud je předpoklad, že dojde ke splnění podmínek k rozvahovému dni prvního účetního období, mohou účetní jednotky vést jednoduché účetnictví už od zahájení činnosti či vzniku (Zákon č. 563/1991 Sb.).

V souvislosti se zavedením jednoduchého účetnictví vznikly i sankce s ním související. Příklady sankcí lze vidět v tabulce 5.

Tabulka 5: Příklady správních deliktů ukládaných účetním jednotkám vedoucích jednoduché účetnictví

Správní delikty	Sankce
ÚJ nevede jednoduché účetnictví, nesestaví přehledy ve stanoveném rozsahu či lhůtě určité zákonem, neuveden všechny údaje	100 000 Kč
Jednoduché účetnictví je vedeno v rozporu se zákonem či nedochází k uchování účetních záznamů	50 000 Kč

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb.

### Zjednodušené účetnictví a účetnictví v plném rozsahu

V účetnictví v plném i zkráceném<sup>11</sup> rozsahu je používáno taktéž účtování podvojným zápisem, ale na rozdíl od jednoduchého účetnictví jsou do účtování zahrnuty i náklady, výnosy, výsledek hospodaření aj. Účetnictví ve zkráceném rozsahu mohou vést pouze na základě rozhodnutí svého zřizovatele příspěvkové organizace, malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost ověřovat svou účetní závěrku auditorem. Jedná se zejména o právnické nebo zahraniční osoby, které jsou například spolkem, církví, obecně prospěšnou společností, nadačním fondem, ústavem, bytovým a sociálním družstvem či jiným subjektem stanoveným zákonem. Účetní období je stanovené stejným způsobem jako u jednoduchého účetnictví (Zákon č. 563/1991 Sb.).

## 2.7 Významné změny v účtování

V následující podkapitole jsou uvedeny významné změny zavedené v účtování související s novelou zákona o účetnictví.

### 2.7.1 Mimořádné výnosy a náklady

Jednou z významných změn, je mimo jiné i zrušení mimořádného výsledku hospodaření vznikajícího do roku 2015 jako rozdíl účtových skupin 68 a 58, označované **jako mimořádné výnosy** (skupina 68) a **mimořádné náklady** (skupina 58). Důvodem zrušení daných položek bylo zejména potřeba harmonizace s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které dané položky samostatně nevykazují. Nově budou tyto náklady a výnosy vykazovány v rámci provozního výsledku hospodaření a jejich přesná výše bude součástí přílohy ÚJ (Běhounek, 2016; Müllerová, 2016).

<sup>11</sup> Dříve byl používán termín zjednodušený rozsah.

Kde budou nyní mimořádné výnosy a mimořádné náklady vykazovány ve výkazu zisku a ztráty je naznačeno ve schématu 5.

Schéma 5: Změny ve vykazování mimořádných nákladů a mimořádných výnosů



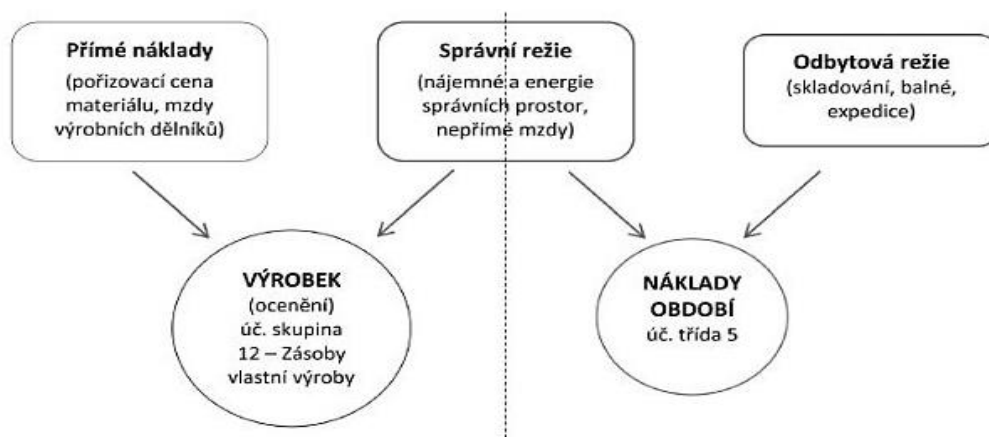
Zdroj: Vlastní zpracování s využitím Vyhlášky 500/2002 Sb.

### 2.7.2 Účtování a oceňování zásob vlastní výroby

Zásoby vytvořené vlastní činností, respektive jejich přírůstky a úbytky, nejsou již účtovány do výnosů, ale nově dochází k jejich účtování do nákladů prostřednictvím účtu 58, který nese označení „Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“, kde přírůstky týkající se výrobků, polotovarů, nedokončené výroby a zvířat jsou účtovány ve prospěch uvedeného účtu a úbytky jsou zachyceny na vrub daného účtu (Froschová, 2015).

V souvislosti s oceňováním zásob dochází také ke změně. Tento druh zásob je oceňován, buď ve výši vlastních nákladů nebo na základě kalkulace. Kalkulace je prováděna nejen na úrovni přímých nákladů (viz schéma 6) připadající na výrobek, ale její součástí se stává i poměrná část nákladů nepřímých – variabilních i fixních nákladů (schéma 6 – správní režie) vztahujících se k danému účetnímu období. Naopak náklady, které souvisí s prodejem se do vlastních nákladů nepočítají. Hruška dále uvádí, že volba metody oceňování závisí jednak na povinnostech stanovených zákonem, ale také na věrnosti a poctivosti uváděných informací z hlediska jejich významu (Froschová, 2015; Hruška, 2016).

Schéma 6: Oceňování výrobků ve vlastních nákladech



Zdroj: Froschová, 2015

### 2.7.3 Aktivace

Aktivace způsobuje uznání nákladů, resp. náklady nevstupují do výsledku hospodaření ihned, ale až v okamžiku, kdy se položka, které se aktivace týká, začíná používat či spotřebovávat. Aktivace zásob či dlouhodobého majetku pořízeného vlastní činností je vykazováno jako snížení nákladů ve prospěch účtu „změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“, kdežto předtím byla aktivace prováděna prostřednictvím účtu výnosů, konkrétně jejich účtováním na straně dal (Knápková, 2013; Běhounek, 2016; Müllerová, 2016).

### 2.7.4 Zřizovací výdaje

Ještě před vznikem společnosti, tj. před jejím zápisem do veřejného rejstříku (dříve obchodního) jsou vynakládány určité výdaje, označované jako **zřizovací** (Josková, 2014).

Tyto výdaje byly vykazovány v rámci nehmotného majetku, ale jen pokud dosáhly určité hranice (zpravidla se jednalo o interval 30–60 tisíc korun). Následně docházelo k jejich odepisování po dobu 5 let (Josková, 2014).

Novela zákona o účetnictví zavedený postup účtování mění a zřizovací výdaje jsou u společností založených po 1.1.2016 vykazovány jako náklady. V okamžiku, kdy účetní jednotka dané výdaje již eviduje před 1.1.2016, přeřadí zřizovací výdaje do položky „Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“ a pokračuje v jejich odepisování až do jejich vyřazení (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Mezi zřizovací výdaje lze řadit soudní poplatky, správní poplatky, uzavření pracovních či nájemní smlouvy, odměny za zprostředkování a další. Naopak za zřizovací výdaje se nepovažují výdaje související s pořízením dlouhodobého majetku, výdaje vynaložené na pořízení zásob či výdaje určené na reprezentaci (Josková, 2014).

### 2.7.5 Goodwill

Mezi majetek nehmotné povahy patří goodwill – označovaný také jako oceňovací rozdíl k získanému (nabytému) majetku. Vzniká v souvislosti s nákupem společnosti ve výkazech kupujícího či v okamžiku přeměny je vykazován ve výkazech nástupnické společnosti. Podle mezinárodních účetních standardů není goodwill odepisován, dochází pouze k testování jeho hodnoty na snížení (Knápková, 2013).

Podle nové právní úpravy ale dochází ke stanovení hranice odepisování u goodwillu na dobu maximálně 120 měsíců, přičemž původní právní úprava neměla danou hranici vůbec stanovenou (Froschová, 2015).

### 2.7.6 Dary

Novela zákona mění ale i další záležitosti. Například účtování darů, které budou nově zachyceny na účtu provozních výnosů nikoli již na straně dal na účtu 413 označovaném jako Ostatní kapitálové fondy (Froschová, 2015).

A jiné změny týkající se například nové definice plnění považovaných za dotaci či záležitost vzájemného zúčtování a další nové definice (Froschová, 2015)

## 2.8 Nově definované pojmy v zákoně o účetnictví

Kromě již uvedených změn v existujících oblastech zákona, ale jsou zaváděny i nové definice a pojmy, které zákon dříve neobsahoval.

### 2.8.1 Definice rezerv

Dříve byly rezervy vytvářeny na rizika či případné ztráty, na daň z příjmů, na důchody, na restrukturalizaci a na jiné závazky včetně rezerv podle zvláštních právních předpisů (Zákon č. 563/1991 Sb.; Běhounek, 2016).

Nová definice rezerv (§ 26 odst. 3) říká, že rezervy slouží ke krytí závazků nebo nákladů a platí pro ně určitá pravidla.

- 1) Mají jasně definovanou povahu.
- 2) Je pravděpodobné či jisté (k rozvahovému dni), že vzniknou, ale jejich výše a okamžik vzniku není jistý.
- 3) Rezerva je nejlepší odhad nákladů, popřípadě u závazku se jedná o částku, jež má být vypořádána.
- 4) Pomocí rezerv nelze upravovat výši aktiv (Zákon č. 563/1992 Sb.).

## 2.8.2 Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země

Nově vzniká určitým jednotkám povinnost sestavovat **zprávu o platbách vládám** (v zákoně č. 563/1991 Sb. označované jako „*Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země*“). Pod pojmem vláda lze rozumět ústřední, regionální nebo místní orgán příslušného členského státu či dokonce třetí země. Může sem patřit popřípadě i podnik nebo jiný útvar, který je daným orgánem kontrolován.

Za platbu je považováno peněžité i nepeněžité plnění (neboli druh platby), mezi tato plnění lze počítat:

- výrobní nároky (neboli produkce odvedena v naturálním plnění dle Zákona č. 563/1991 Sb.),
- odvedené daně z výnosů, ze zisku nebo z výroby,
- poplatky za užívání,
- licenční poplatky,
- dividendy<sup>12</sup> (dle Zákona č. 563/1991 Sb. podíly na zisku), aj. (Směrnice 2013/34/EU; Zákon č. 563/1991 Sb.).

Povinnosti vyhotovení této zprávy mají:

- velké účetní jednotky a
- subjekty veřejného zájmu kromě jednotek podnikající v těžebním průmyslu, jejich činnost souvisí „*s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu či jiných látek (Zákon 563/1991 Sb.)*“, ale platí to i pro jednotky zabývající se těžbou dřeva v „*původních lesích (Zákon 563/1991 Sb.)*“ a
- konsolidující účetní jednotky zaměřené na těžební průmysl či těžbu dřeva a s povinností sestavovat konsolidovanou účetní závěrku (Zákon 563/1991 Sb.).

Vyhotovení zprávy je provedeno v českém jazyce a v české měně, přičemž zpráva by měla obsahovat informace o odvedených platbách orgánům správy v členění podle zákonem stanovených druhů plateb a popřípadě i výše jednotlivých plateb za projekty s uvedením celkové výše těchto plateb (Zákon 563/1991 Sb.).

---

<sup>12</sup> Podnik musí uvádět všechny informace o vyplácených dividendách (Směrnice 2013/34/EU).



Neuvádí se platby, které nepřekračují 2,6 milionu korun (dle směrnice 100 000 eur) v účetním období, bez ohledu na to, zda došlo k jednorázové platbě či určitému počtu souvisejících plateb nepřesahující uvedenou hodnotu. V případě plateb má přednost věcná podstata před formou platby (Zákon 563/1991 Sb.; Směrnice 2013/34/EU).

Zpráva není sestavována mateřskou společností, která je zároveň společností dceřinou a stejně tak nemusí zprávu sestavovat malé a střední skupiny, pokud členem skupiny není subjekt veřejného zájmu (Zákon 563/1991 Sb.).

Co se týká zprávy o platbách, informace jsou zveřejňovány stejným způsobem, jako je tomu u účetní závěrky a výroční zprávy (Müllerová, 2016).

### 2.8.3 Reálná hodnota

Poslední zmíněnou definicí je stanovení **reálné hodnoty**, která vyplývá z tržní hodnoty aktiv či pasiv. V případě, kdy daná hodnota nemůže být zjištěna pro aktivum či pasivum se odvozuje od hodnoty jednotlivých složek či podobných položek. Další možnosti pro určení reálné hodnoty je výpočet její výše s využitím oceňovacích modelů nebo technik, kvalifikovaného odhadu či znaleckého posudku nebo její stanovení vychází ze zvláštních právních předpisů. (Zákon 563/1991 Sb.)

### 3 Metodika

Na základě informací získaných studiem především současných zdrojů literatury byl zpracován stručný přehled informací související s právem EU a následně byly popsány nejnovější změny v souvislosti s novelou Zákona o účetnictví. Základní teoretická východiska budou předmětem podrobnější analýzy provedené v rámci praktické části práce.

Pro potřeby sestavení metodiky byly použity obecné logické metody.

Nejdříve bude provedena analýza, jejíž podstatou je rozložení předmětu zkoumání na jednotlivé dílčí části či případně složky, které jsou dále podrobeněji zkoumány. Daným postupem bude možné vysvětlit podstatu problému a určit vliv jednotlivých prozkoumaných složek. Prostřednictvím abstrakce dojde k oddělení podstatných záležitostí od nepodstatných. Přičemž postupovat se bude od složitého celku k jednotlivým částem (Široký, 2010; Janíček, 2013).

Ve druhé části práce bude použita metoda komparace označovaná také jako metodu srovnání, která umožňuje na jedné straně poznat rozdíly mezi jevy či případně dalšími objekty a na druhé straně budou jejím prostřednictvím zjišťovány shodné prvky v určitých oblastech, předmětech aj. (Široký, 2010).

Cílem práce je zjistit, jaké důsledky přinášení změny unijního práva českým podnikatelským subjektům a následně vliv zavedených změn na jednotlivé výkazy, které tyto subjekty sestavují zejména na základě povinnosti uložené zákonem nebo nad rámec zákonem stanovených podmínek, tedy dle svého rozhodnutí.

Práce se soustředí především na porovnání nastalých změn provedených na základě Směrnice 2013/34/EU s novelou Zákona o účetnictví, kde je srovnání zaměřeno především na oblast účetního výkaznictví.

Ale také bude provedeno srovnání stávající úpravy Zákona o účetnictví, která je v platnosti od 1.1.2016 s jeho předchozí verzí. Předmětem srovnání budou významné účetní změny související se:

- zrušením mimořádných nákladů a výnosů,
- zrušením samostatné položky zřizovacích výdajů,
- změnou účtování zásob, které vznikají vlastní činností a
- novým způsobem účtování aktivace.

V závěru dojde ke shrnutí jednotlivých zjištění prostřednictvím syntézy. Syntéza spočívá v myšlenkovém propojení dílčích částí v jeden celek. Přičemž daným krokem nedochází k opomenutí souvislosti mezi jednotlivými dílčími jevy či objekty. Díky tomu je možné poznat fungování jevu (Široký, 2010).

Na základě daného zkoumání bude možné si odpovědět na výzkumné otázky.

- 1) Jaké zásadní změny novela zákona o účetnictví přináší?
- 2) Jaký dopad budou mít uvedené změny na podnikatelské subjekty potažmo na jejich účetní výkazy?
- 3) Byly minimální požadavky vymezené ve Směrnici 2013/34/EU implementovány do zákona o účetnictví či případně do dalších předpisů s ním souvisejících?

## 4 Praktická část

V následující kapitole se práce člení do několika částí, v rámci nichž budou zodpovězeny výzkumné otázky formulované v kapitole 3. V první části se práce soustředí na implementaci směrnice do českého právního řádu.

Jak již z některých předchozích zmínek mohlo být odvozeno, Směrnice 2013/34/EU je koncipována jako minimalizační. Stanovuje tedy pouze určité minimální požadavky, která mají být zavedeny a umožňuje členským státům přizpůsobit si některé oblasti či požadavky kladené na účetní jednotky vlastním podmínkám. Odlišné podmínky jsou stanovovány zejména u malých a mikro podniků či malých skupin jednotek.

Směrnice 2013/34/EU určuje lhůtu, ve které mělo dojít k její implementaci do právních předpisů členských států. Tato lhůta byla stanovena na 20. července 2015 (Směrnice 2013/34/EU). Česká republika danou lhůtu nedodržela, i přestože byl návrh zákona předložen sněmovně 10. února 2015 (PSP ČR, 2015). K přijetí zákona č. 221/2015 Sb., jehož prostřednictvím se mění zákon o účetnictví, však došlo až 12. srpna 2015. Přičemž zákon se stal platným až 10. září 2015 po uveřejněním ve Sbírce zákonů (Zákon č. 221/2015 Sb.). Nebylo zjištěno, že by toto porušení lhůty bylo sankcionováno.

Směrnice se zaměřuje na určitý okruh podnikatelských subjektů. Pro potřeby další analýzy jsou v další části kapitoly uvedeny počty podnikatelských subjektů, které jsou evidovány na území České republiky.

### 4.1 Podnikatelské subjekty

V roce 2016 bylo v České republice registrováno k 31. 12. 2016 přes 2,4 milionů podnikatelských subjektů českého původu (viz tabulce 6) a přes 85 tisíc podnikajících cizinců. Počet podnikatelských subjektů rok od roku stoupá. Jen od roku 2015 došlo k nárůstu o více než 32 800 subjektů, což je zhruba o 1,37 %. Za sledované období 2013 až 2016 se jedná o průměrný nárůst přibližně o 22 000 ročně.

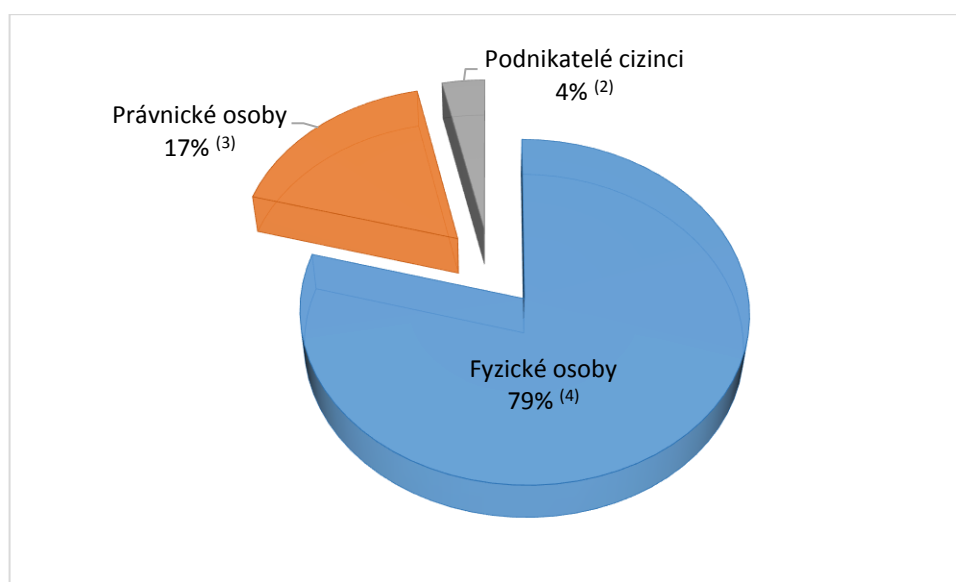
Tabulka 6: Roční přehled podnikatelů v ČR od roku 2013 do roku 2016

	2016	2015	2014	2013
Fyzické osoby	1 996 337	1 985 757	1 974 925	1 965 757
Právnícké osoby	437 419	418 188	400 827	379 084
Podnikatelé cizinci	85 628	83 862	83 569	85 887
<b>Podnikatelé celkem (bez cizinců)</b>	<b>2 433 756</b>	<b>2 400 945</b>	<b>2 375 752</b>	<b>2 344 841</b>
<b>Podnikatelé celkem</b>	<b>2 519 384</b>	<b>2 487 807</b>	<b>2 459 321</b>	<b>2 430 728</b>

Zdroj: MPO, 2017

V grafu 1 je zobrazeno procentní zastoupení podnikatelů v roce 2016. Nejvyšší podíl podnikatelských subjektů představují fyzické osoby, kterých je téměř 5krát více (79 %) než osob právnických (17 %).

Graf 1: Členění podnikatelů v roce 2016 <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Classification of Economic entities in 2016; <sup>(2)</sup> Foreign entrepreneur; <sup>(3)</sup> Legal person; <sup>(4)</sup> Natural person; Zdroj: Vlastní zpracování s využitím MPO, 2017

Na tyto subjekty je kladena povinnost vypořádat se s nastalými změnami. Dané subjekty jsou následně dále členěny podle zavedených kritérií plynoucích ze zákona o účetnictví do konkrétních kategorií podle vymezených velikostních stupňů.

#### 4.2 Dopad implementace směrnice 2013/34/EU na kategorizaci účetních jednotek a členění účetních jednotek v ČR

Kategorizace účetních jednotek představuje největší změnu, kterou novela přinesla a od které se odvíjí většina prováděných změn.

Směrnice pevně určuje pouze 3 kategorie podniků (malé, střední a velké). Kritéria jsou vymezena stejně jako v zákoně o účetnictví (viz dříve 2.5.1). Směrnice ale dovoluje zavedení další kategorie – mikropodniky, jedná se ale o nepovinnou výjimku, která je v ČR povolena (viz tabulka 7).

Tabulka 7: Porovnání směrnice a zákona v oblasti kategorizace

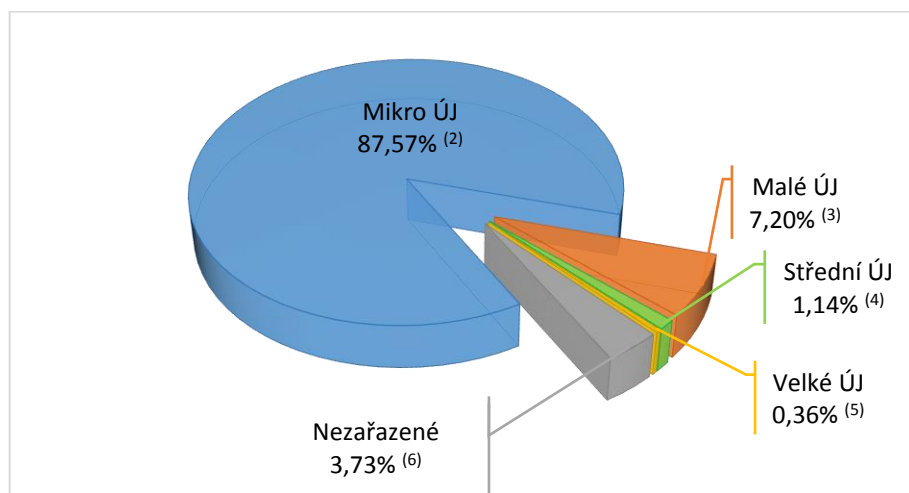
	Směrnice	Právní úprava v ČR
Kategorizace účetních jednotek	Zavádí: malé, střední, velké účetní jednotky Dovoluje zavést: mikro ÚJ	Zavádí: mikro, malé, střední a velké účetní jednotky

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím zákona č. 563/1991 Sb. a směrnice 2013/34/EU

Zavedení kategorie mikro účetních jednotek mohlo být provedeno i na základě výsledků získaných z předběžného zjišťování, protože podle průzkumu prováděného Ministerstvem financí České republiky v roce 2014 by téměř 88 % (Důvodová zpráva, 2015) z ÚJ (viz graf 2) bylo řazeno do mikro kategorie a 7 % by splňovalo požadavky pro zařazení do kategorie malé účetních jednotek.

Zavedením kategorie mikro umožňuje státům osvobodit dané podniky od určitých povinností a napomoci tak snaze snížit administrativní zátěž u uvedených jednotek.

Graf 2: Členění jednotek podle kategorií <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Classification of accounting entities according to the categories; <sup>(2)</sup> Micro undertakings; <sup>(3)</sup> Small undertakings; <sup>(4)</sup> Medium-sized undertakings; <sup>(5)</sup> Large undertakings; <sup>(6)</sup> Uncategorized accounting entities; Zdroj: Vlastní zpracování s využitím Důvodové zprávy, 2015

Údaje, které byly použity pro zjišťování početního zastoupení jednotek v jednotlivých kategoriích (podrobněji zobrazené v tabulce 8), se omezují pouze na obchodní společnosti:

- akciové společnosti (a. s.),
- společnosti s ručením omezeným (s. r. o.),
- veřejné obchodní společnosti (v. o. s.) a
- komanditních společností (k. s.) (Důvodová zpráva, 2015).

Jedná se zároveň o stejné společnosti, na které se vztahuje Směrnice 2013/34/EU.

Tabulka 8: Počet obchodních společností rozdělených podle kategorií ÚJ - stav k 10.4.2014

<b>Právní forma</b>	<b>Celkový počet reg. subjektů</b>	<b>Mikro ÚJ</b>	<b>Malé ÚJ</b>	<b>Střední ÚJ</b>	<b>Velké ÚJ</b>
a. s.	25 251	15 687	3 623	1 717	682
s. r. o.	371 634	331 228	25 348	2 860	738
k. s.	759	580	72	32	19
v. o. s.	6 928	6 805	82	9	4
<b>Celkem</b>	<b>404 572</b>	<b>354 300</b>	<b>29 125</b>	<b>4 618</b>	<b>1 443</b>

Zdroj: Důvodová zpráva 2015

Celkové součty hodnot v tabulce 8 je nutné brát pouze orientačně<sup>13</sup>. Celkový počet registrovaných subjektů neodpovídá součtu ÚJ v jednotlivých kategoriích. Důvodem tohoto nesouladu jsou nedostatečné informace o jednotlivých jednotkách, kvůli nimž nemohlo dojít k zařazení všech subjektů<sup>14</sup> (Důvodová zpráva, 2015).

Jedná se o více než 15 tisíc subjektů, z nichž nejvíce problémovou kategorií pro zařazení přestavovaly akciové společnosti, kde nebylo možné určit kategorii u 14 % subjektů. U komanditních společností hodnota nezařazených podniků dosahuje 7, 4 % (více viz příloha č. 2).

Pokud by nedošlo k zavedení mikro kategorie, jsou mikro podniky, které by jinak splňovaly předpoklady pro zařazení do této kategorie, součástí malých účetních jednotek a platí pro ně stejná pravidla jako pro malé ÚJ (Směrnice 2013/34/EU).

<sup>13</sup> Informace uvedené v tabulce 8 jsou pouze přibližné, jelikož hodnota aktiv a výše čistého obrátu, z nichž bylo vycházeno při sestavování daného přehledu, pocházejí ze statistických údajů v roce 2012, ale údaje o počtu zaměstnanců odpovídají stavu k březnu 2014 (Důvodová zpráva, 2015).

<sup>14</sup> Podrobné informace o počtu mikropodniků včetně vyčíslení snížení administrativní zátěže na ně kladené díky omezení jejich povinností a požadavků bude zkoumat Komise Evropského parlamentu. Členské státy mají nejpozději do příštího roku (do 20. července 2018) předložit Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru k tomu potřebné podklady (Směrnice 2013/34/EU).

Kritéria platná od roku 2016 sloužící k rozdělení účetních jednotek v České republice, jsou uvedena dříve (viz 2.5.1).

Členské státy, ale mají možnost hodnoty zvýšit, přičemž jsou ale stanoveny maximální hranice, které nemají být překročeny (viz tabulka 9). Jelikož jsou hodnoty uvedené v eurech, bylo nutné stanovit i kurz přepočtu pro členské státy, které dosud používají svou národní měnu (Směrnice 2013/34/EU).

Česká republika při jejich zavádění, navýšení hodnot nepoužila. Hodnoty daných kritérií odpovídají hodnotám ve směrnici.

Tabulka 9: Rozpětí kritérií u mikro podniků

	<b>Minimální hodnoty</b>	<b>Maximální hodnoty</b>
Čistý obrat	350 000 EUR	6 000 000 EUR
Bilanční suma	700 000 EUR	12 000 000 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování dle Směrnice 2013/34/EU

V situaci, kdy účetní jednotka vznikne a nelze proto vycházet z hodnot z předchozího období, dochází k zařazení do takové kategorie, u níž se předpokládá, že jí daná jednotka k rozvahovému dni splní (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Obdobně jako účetní jednotky se člení i **skupiny** účetních jednotek. Směrnice i zákon o účetnictví rozlišují malou, střední a velkou skupinu účetních jednotek (viz tabulka 10).

Tabulka 10: Porovnání směrnice a zákon v oblasti skupin ÚJ

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Kategorizace skupin ÚJ	Zavádí: malé, střední, velké skupiny ÚJ	
Změna skupiny	Pokud v daném a předchozím období přestane účetní jednotka plnit stanovená kritéria.	

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU a zákona č. 563/1991 Sb.

Pokud dojde mezi po sobě následujícími řádnými účetními závěrkami ke změně a jednotka či případně skupina účetních jednotek přestane splňovat výše uvedená kritéria (viz tabulka 2 v části 2.5.2, u skupin bez mikro úrovně) dochází k jejímu přeřazení za předpokladu, že ve dvou po sobě následujících účetních obdobích splňuje ÚJ podmínky jiné kategorie (Směrnice 2013/34/EU; Zákon 563/1991 Sb.).

#### 4.2.1 Příklad zařazení do jiné kategorie

Pro ilustraci výše uvedených poznatků je v následujícím textu uveden dopad změny kategorie na příkladu fiktivní ÚJ.



Za situace, kdy ÚJ vykazuje následující údaje (viz tabulka 11), lze stanovit příslušnou kategorii, do níž jednotka náleží.

Podle údajů z roku 2015 splňuje ÚJ podmínky pro zařazení do kategorie malé účetní jednotky, a to i přesto, že v roce 2016 dochází k překročení podmínky počtu zaměstnanců, navíc jednotce přibývá povinnost ověření ÚZ auditorem, jelikož naplňuje všechna kritéria uvedená v části 2.5.3.

Od roku 2018 začíná již naplňovat dvě ze tří předepsaných kritérií sledovaných pro správné zařazení do kategorie ÚJ. Rozhodující se tedy stává následující rok. Pokud ÚJ bude i v roce 2019 přesahovat stanovené hodnoty, přestává být v roce 2020 malou ÚJ a je nově řazena do kategorie střední ÚJ. Jelikož v uvedeném příkladu opravdu došlo v roce 2019 opět k naplnění dvou kritérií, stává se jednotka v roce 2020 střední ÚJ.

Tabulka 11: Údaje vykazované účetní jednotkou

	<b>Aktiva (mil. Kč)</b>	<b>Čistý obrat (mil. Kč)</b>	<b>Průměrný počet zaměstnanců</b>	<b>ÚJ</b>
2015	35	83	45	Malá
2016	41	127	51	
2017	90	150	57	
2018	112	166	63	
2019	125	172	68	
2020	131	175	71	Střední

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud by nedošlo k přeřazení do jiné kategorie, dochází k porušení zákonem stanovené povinnosti – například uvádění dodatečných údajů v příloze ÚZ.

Navíc pokud by tato jednotka neověřila svou účetní závěrku, nesestavila výkaz o CF či přehled o změnách kapitálu, hrozila by jí pokuta ve výši 3 % z hodnoty aktiv, což by například při porušení v roce 2016, znamenalo pro uvedenou fiktivní ÚJ pokutu přesahující 1,23 milionů korun za každé z uvedených porušení.

### 4.3 Dopad implementace na účetní výkazy

Účetní závěrka se skládá (jak již bylo uvedeno v části 2.6) z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, z přílohy účetní závěrky a v některých případech i z přehledu o peněžních tocích či z přehledu o změnách vlastního kapitálu. Tyto výkazy a dopad změn vyplývající z implementace směrnice 2013/34/EU jsou dále analyzovány, aby bylo možné zhodnotit, zda byly podstatné změny včleněny do právního řádu ČR.

### 4.3.1 Rozvaha

Základní výkazem je rozvaha. Tabulka 12 shrnuje, kdy mohou účetní jednotky používat plný, a kdy zkrácený rozsah při sestavování tohoto výkazu. Jak je možné vidět v tabulce, pro zvolení správného rozsahu sestavení existuje jednoduché pravidlo: pokud účetní jednotka podléhá **audit**u, má povinnost sestavit výkazy v **plném** rozsahu.

Tabulka 12: Sestavování rozvahy pro jednotlivé kategorie účetních jednotek

	<b>Plný rozsah</b>	<b>Zkrácený rozsah</b>
Mikro	Pokud ÚJ ověřuje ÚZ auditorem	Pokud ÚJ neověřuje ÚZ auditorem
Malé	Pokud ÚJ ověřuje ÚZ auditorem	Pokud ÚJ neověřuje ÚZ auditorem
Střední	Používá vždy	Nepoužívá
Velké	Používá vždy	Nepoužívá

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím vyhlášky 500/2002 Sb.

Sestavení výkazu v plném rozsahu je ve směrnici stanoveno jako prioritní (viz tabulka 13, bod 1), ale je umožněna výjimka pro mikro a malé jednotky. Dle směrnice se při sestavování rozvahy ve zkráceném rozsahu musí uvádět samostatně informace z položky Aktiv D.II Pohledávky a část C z položky Vlastního kapitálu (Směrnice 2013/34/EU)

Přesné znění položek rozvahy dle Vyhlášky 500/2002 Sb., včetně výše popsaných je součástí přílohy č. 1, přičemž se jedná o plnou verzi, tzn. že obsahuje veškeré položky, tedy nejen položky označené písmeny a římskými číslicemi, jako je tomu ve zkrácené formě.

V tabulce 13 lze dále vidět, že si členské státy na základě směrnice mohou vybrat ze dvou předepsaných vzorů členění rozvahy. Česká republika zvolila pouze jeden vzor dle horizontálního členění rozvahy (viz také příloha č. 1). Není to ale přesná kopie vzoru uvedeného v příloze III směrnice. Došlo k několika úpravám a mimo jiného byly opomenuty některé položky či došlo k jejich umístění do jiné části rozvahy, než pro ně byly vymezena směrnici. Jedná se zejména o vlastní podíly, fond z přecenění a s ním související položky.

Tabulka 13: Porovnání směrnice a českého práva v oblasti rozsahu sestavování rozvahy a jejím členění

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Rozsah výkazů	Zavádí: rozvahu v plném rozsahu  Dovoluje: sestavit rozvahu ve zkráceném rozsahu obsahující položky označené písmeny a římskými číslicemi, navíc stanovuje samostatné uvádění některých položek	Zavádí: rozvahu v plném rozsahu, pro mikro a malé ÚJ i ve zkráceném rozsahu.  Rozvaha u mikro ÚJ obsahuje položky označené písmeny. Rozvaha u malých ÚJ navíc obsahuje položky označené písmeny i římskými číslicemi.
Členění rozvahy	Zavádí: horizontální nebo vertikální členění rozvahy	Zavádí: horizontální členění rozvahy

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU a zákona č. 563/1991 Sb. a dalších předpisů s ním související

Položka nesoucí označení **vlastní podíly**, je v rámci uvedeného vzoru dle Přílohy III směrnice uváděna samostatně v části III. Investice – III:2 Vlastní podíly (viz tabulka 14, bod 1), zatímco ve vzoru používaného v ČR je součástí vlastního kapitálu, konkrétně pod označením A.I.2. Vlastní podíly (Směrnice 2013/34/EU; Vyhláška 500/2002 Sb.)

Podle tabulky 14, bod 2 musí být vykazování položky vlastních podílů povoleno vnitrostátním právním předpisem. Směrnice navíc uvádí, že pokud jí členský stát vykazuje, nemůže být umístěna v jiné položce než té, která je pro ni vymezena. (Směrnice 2013/34/EU). V ČR je vykazování vlastních podílů možné. U některých jednotek nepodléhajících auditu jsou informace o vlastních akciích a podílech uváděny v příloze (Vyhláška 500/2002 Sb.).

Určité nesrovnalosti se vyskytují i u **fondů z přecenění**.

Fond z přecenění (viz tabulka 14, bod 3) se podle české právní úpravy nenachází v části A.III. nazvané Fond z přecenění, jak je tomu ve směrnici, ale je vykazován pod jiným označením v rámci položky označované A. II. 2. Kapitálové fondy (Směrnice 2013/34/EU; Vyhláška 500/2002 Sb.).

Tím dochází k rozporu mezi směrnici a nově upravenými výkazy, protože je porušena předepsaná struktura definovaná ve směrnici<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> Podle článku 9, odst. 2 jsou položky rozvahy a výsledovky uváděny odděleně a v určitém pořadí. Je povoleno podrobnější členění položek za podmínky, že struktura zůstane zachována (Směrnice 2013/34/EU)

S fondem z přecenění souvisí použití **reálné hodnoty** při oceňování (viz 2.8.3).

V okamžiku, kdy dochází k přecenění například u cenných papírů neurčených k obchodování je účtováno na účet A. II. 2. 2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. Daný způsob ocenění není ale možné využívat u mikro podniků, které využívají osvobození stanovené směrnicí (Vyhláška 500/2002 Sb.).

Tabulka 14: Porovnání směrnice a české právní úpravy při vykazování určitých položek rozvahy

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Umístění vlastních podílů v rozvaze	Zavádí: Aktiva III. Investice III. 2. Vlastní podíly	Zavádí: Pasiva A. Vlastní kapitál A.I.2. Vlastní podíly
Vykazování vlastních podílů	Vykazování: musí být povoleno, nesmí být vykazována v rámci jiné položky	Vykazování: je povoleno, u neauditovaných mikro a malých jednotek je povinnost uvádět informace v příloze
Umístění fondu z přecenění	A. Vlastní kapitál A. III. Fond z přecenění	A. Vlastní kapitál A. II. Kapitálové fondy
Rezervy	Zavádí: definici rezerv Dovoluje: vytvářet rezervy na krytí nákladů	Zavádí: definici rezerv a používá rezervy na krytí nákladů
Výpočet pořizovací ceny či nákladů u zásob pomocí metod	Dovoluje používat vážené průměrné ceny, FIFO a LIFO <sup>16</sup>	Dovoluje používat vážené průměrné ceny, FIFO. LIFO není povolena.
Mezisoučtové řádky a doplňování dalších položek	Umožňuje členským státům úpravu, vkládání a doplňování dalších položek do rozvahy.	Rozšiřuje rozvahu o součtové řádky a vkládá do výkazu další položky nad rámce směrnice.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU, zákona č. 563/1991 Sb. a Vyhlášky 500/2002 Sb.

Další položkou uvedenou v bodě 4, tabulky 14 jsou rezervy (viz 2.8.1). Nově přidaná definice rezerv kopíruje úpravu vymezenou ve směrnici. Jak směrnice, tak i zákon umožňuje i vytváření rezervy na krytí nákladů.

Dále směrnice stanovuje 3 metody (viz tabulka 14, bod 5), které mohou být použity pro zjištění pořizovací ceny nebo nákladů u zásob. V ČR lze využívat stále pouze 2 metody, jelikož metoda LIFO není povolena.

<sup>16</sup>FIFO je zkratka metody „first in – first out“. LIFO znamená „last in – first out“ (Směrnice 2013/34/EU, článek 12, odst. 9).

#### 4.3.2 Výkaz zisku a ztráty

V tabulce 15 jsou uvedeny informace o výkazu zisku a ztráty (dále označovaného také zkratkou „VZZ“) včetně toho, jaké ÚJ mohou výkaz sestavovat ve zkráceném rozsahu a u kterých jednotek se používá pouze jeho plná forma. Z této tabulky vyplývá, že jednotka, která je **obchodní společností** sestavuje výkaz **vždy** v plném rozsahu bez ohledu na to, jestli podléhá či nepodléhá auditu.

Tabulka 15: Vykazování výkaz zisku a ztráty pro jednotlivé kategorie ÚJ

ÚJ	Plný rozsah	Zkrácený rozsah
Mikro	S povinností auditu	ÚJ, které nejsou obchodními společnostmi, bez povinnosti auditu, nemusí výkaz zveřejňovat
Malá	S povinností auditu	ÚJ, které nejsou obchodními společnostmi, bez povinnosti auditu, nemusí výkaz zveřejňovat
Střední	Sestavuje vždy	Nesestavují
Velká	Sestavuje vždy	Nesestavují

Zdroj: Vlastní zpracování, směrnice 2013/34/EU

Obdobně jako je tomu u rozvahy, lze i u výkazu zisku a ztrát zvolit jeden či oba z předepsaných vzorů (viz tabulka 16).

Česká republika umožňuje účetním jednotkám použít jak vzor pro druhové, tak i výkaz zisku a ztrát v účelovém členění (Vyhláška 500/2002 Sb.).

Tabulka 16: Porovnání směrnice a české právní úpravy v oblasti výkazu zisku a ztráty

	Směrnice	Právní úprava v ČR
Forma výkazu	Dovoluje použít výkaz v druhovém i účelovém členění	Dovoluje použít výkaz v druhovém i účelovém členění, jen podrobnější
Zkrácená forma VZZ	Dovoluje sestavovat i zkrácenou podobu VZZ. Je vymezeno, jak lze zkrácení provést.  Lze povolit u mikro podniků, nesmí ale použít oceňování reálnou hodnotou	Dovoluje sestavovat zkrácený VZZ obsahující jen položky označené písmeny, římskými číslicemi a výpočtové položky.  Nelze využít u obchodních společností a auditovaných jednotek

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU a vyhláška 500/2002 Sb.

Při porovnání výkazů stanovených směrnici a vzorů výkazů uváděných v příloze 2 a 3 Vyhlášky 500/2002 Sb. je česká podoba výkazů daleko obsáhlejší, ale struktura zůstává zachována.

Výkaz zisku a ztráty ve **zkráceném rozsahu** (bod 2 v tabulce 16) je dle směrnice také povolen. Pokud ale danou verzi výkazu chce členský stát použít, může položky obsažené v tabulce 17, které jsou jinak uváděny samostatně, vykazovat souhrnně jako součást položky „Hrubý zisk nebo ztráta“. Zároveň ale směrnice uvádí, že některé položky, které jsou součástí této souhrnné položky, mají ve zkráceném výkazu být uváděny samostatně. Tyto položky jsou uvedena v tabulka 17, sloupci 3.

Česká právní úprava říká, že zkrácená forma výkazu zisku a ztráty zahrnuje pouze části označené římskými číslicemi, písmeny a součtové (výpočtové) položky (Vyhláška 500/2002 Sb.).

Toto vymezení, ale neodpovídá zkrácení vymezenému ve směrnici, ale spíše samostatným položkám (viz příloha č. 3).

Tabulka 17: Položky zahrnované do hrubého zisku nebo ztráty ve zkrácené formě výkazu a položky uváděné samostatně

<b>Hrubý zisk nebo ztráta</b>		<b>Položky uváděné samostatně</b>
<b>Druhové členění</b>	<b>Účelové členění</b>	
čistý obrat	čistý obrat	čistý obrat
změny stavu zásob výrobků a nedokončené výroby	náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby (včetně úprav hodnoty)	ostatní výnosy, ostatní náklady
aktivace výkonů vlastní výroby		náklady na suroviny a jiné spotřebované výkony
ostatní provozní výnosy	ostatní provozní výnosy	osobní náklady
suroviny a jiné spotřebované výkony	hrubý zisk nebo ztráta	úpravy hodnot
		daň
		výsledek hospodaření

Zdroj: Směrnice 2013/34/EU

#### 4.3.3 Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu

Nastalé změny související s přehledem o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu, nevyplývají ze směrnice, protože ta se soustředí především na rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohy včetně jejich období v konsolidovaném znění.

Právní úprava v ČR (viz tabulka 18) stanovuje podmínky uvedené v části 2.6.3, za kterých dochází k sestavení výkazu o peněžních tocích a zároveň stejné podmínky platí i pro zhotovení přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Tabulka 18: Porovnání směrnice a právní úpravy v ČR v oblasti výkazu o CF změnách VK

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Výkaz o CF a přehled o změnách vlastního kapitálu	Neupravuje	Upravuje, stanovuje podmínky, za kterých dochází k jejich sestavení
Kdo sestavuje	Není stanoveno	Výkazy sestavují střední a velké ÚJ
Kdo nesestavuje	Není stanoveno	Nesestavují mikro, malé ÚJ, banky, pojišťovny a penzijní společnosti

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU a zákona č. 563/1991 Sb.

Na základě definovaných podmínek je jasné, že střední a velké účetní jednotky musí dané výkazy sestavovat, jelikož obě uvedená kritéria související s aktivy a hodnotou obratu překračují.

Naopak dle zákona § 1a písm. b) až d) malé a mikro účetní jednotky, banky, pojišťovny a penzijní společnosti jsou této povinnosti zproštěny (Zákon 563/1991 Sb.).

Na rozdíl od uvedených výkazů se Směrnice 2013/34/EU zabývá obsahovou náplní přílohy k účetní závěrce.

#### 4.3.4 Příloha k účetní závěrce

Příloha je upravena jak směrnicí, tak i zákonem o účetnictví téměř totožně. Oba právní předpisy se shodují, že informace jsou uváděny v tomtéž pořadí, jako je stanoveno v rozvaze či výsledovce. Přehled, jaké údaje má která jednotka povinnost uvádět je shrnut v tabulce 19. Náplň jednotlivých paragrafů je součástí přílohy č. 4.

Tabulka 19: Příloha pro jednotlivé kategorie účetních jednotek a její obsah

	<b>Plný rozsah</b>	<b>Obsahuje údaje</b>	<b>Zkrácený rozsah</b>	<b>Obsahuje údaje</b>
Mikro Malé	Pokud mají povinnost ověřit ÚZ auditorem	Dle § 39 a § 39a	Pokud nemají povinnost ověřit ÚZ auditorem	Dle § 39 <sup>17</sup>
Střední	Vždy	Dle § 39 a § 39b	Nepoužívá	<sup>18</sup>
Velké	Vždy	Dle § 39 a § 39b a doplňující informace dle § 39c	Nepoužívá	-

Zdroj: Vyhláška 500/2002 Sb.

<sup>17</sup>Dále jsou uváděny také údaje související s nabytím vlastních akcií či vlastních podílů (Vyhláška 500/2002 Sb.)

<sup>18</sup> Zkrácený rozsah se nepoužívá, proto ani obsahová náplň přílohy není definována.

Jednotky zařazené do kategorie mikro a malé mohou v příloze uvádět omezené množství informací (viz tabulka 20, bod 1) za předpokladu, že dané jednotky nepodléhají auditu.

Obsahová náplň příloh pro jednotlivé kategorie účetních jednotek se ve většině případů shoduje (viz příloha 4). Rozdíly spočívají většinou jen v odlišné terminologii přizpůsobené potřebám členských států (viz tabulka 20, bod 1).

Výjimka se nachází pouze u středních a velkých podniků, které mají stejně jako malé a mikro jednotky informovat ve svých přílohách o událostech, které nejsou součástí rozvahy či výsledovky, protože nastaly až po jejich sestavení (bod 2). Tato informace ale ve vyhlášce chybí, stejně tak jako uvádění úprav hodnot u aktiv, které slouží pro daňové účely (Vyhláška 500/2002 Sb.).

Tabulka 20: Porovnání směrnice a českého práva v oblasti přílohy ÚZ

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Mikro a malé ÚJ v příloze	Uvádí: informace dle čl. 16, odst. 1 společně pro všechny podniky; mohou uvádět: dle čl. 16, odst. 2; není vyžadováno: dle čl. 16, odst. 3 uvádět další informace nad rámec kromě čl. 16, odst. 1 a 2.	Uvádění: jen informace dle §39 Vyhlášky 500/2002 Sb., pokud nepodléhají auditu, nad rámce jsou uváděny dle vyhlášky 500/2002 Sb. informace o závadcích a zápůjčkách
Střední a velké ÚJ v příloze	Uvádí: dle čl. 17, odst. q) informace o významných událostech, které nastaly po rozvahové dni; dle čl. 17, odst. 2 úpravy hodnotu u dlouhodobých a krátkodobých aktiv pro daňové účely, pokud jsou prováděny	Dané informace u středních a velkých ÚJ vyhláška 500/2002 Sb. neuvádí
Subjekt veřejného zájmu	Jsou: podniky obchodující s cennými papíry na regulovaném trhu, úvěrové instituce, pojišťovny a jiné.	Jsou: dle § 1a zákon o účetnictví: obchodní společnosti emitující investiční cenné papíry, banky, spořitelny, pojišťovny, zajišťovny, penzijní společnosti či zdravotní pojišťovny.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU, zákona č. 563/1991 Sb. a vyhlášky 500/2002 Sb.

V bodě 3 tabulky 20 je srovnáváno vymezení subjektu veřejného zájmu.

Směrnice dovoluje členským státům označit za subjekt veřejného zájmu, kromě podniků uvedených v tabulce 20, bodu 2 i podnik (dle směrnice článku 2, odst. 1 d), který je



významný pro svou velikost, počet zaměstnanců nebo vzhledem k činnosti, kterou provozuje (Směrnice 2013/34/EU). Zákon tyto subjekty definuje § 1a (Zákon 563/1991 Sb.).

#### 4.3.5 Konsolidovaná účetní závěrka

U konsolidované účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku (viz 2.6.) došlo také od roku 2016 k rozdělení do skupin na malé, střední a velké. Opět zde existuje určité pravidlo.

Pro zařazení do příslušné skupiny nesmí skupina překročit 2 ze 3 kritérií uvedených v tabulce 21. Naopak aby se jednalo o velkou skupinu účetních jednotek, musí hodnoty aktiv, obratu či počtu zaměstnanců přesáhnout stanovené meze alespoň ve dvou kritériích. Stejným způsobem podmínky vymezeny i ve směrnici (Směrnice 2013/34/EU; Zákon 563/1991 Sb.).

Tabulka 21: Členění skupin účetních jednotek

	<b>Celková aktiva [mil. Kč]</b>	<b>Čistý obrat za rok [mil. Kč]</b>	<b>Průměrný počet zaměstnanců</b>
Malá skupina <sup>19</sup>	Maximálně 100	Maximálně 200	Maximálně 50
Střední skupina	Maximálně 500	Maximálně 1000	Maximálně 250
Velká skupina	Minimálně 500	Minimálně 1000	Minimálně 250

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 563/1991 Sb.

Do problematiky, která je upravena obdobně ve směrnici a v zákoně patří:

- osvobození od konsolidace pro malé podniky (viz tabulka 22, bod 1),
- stanovení, v jakém případě nejsou určité subjekty zahrnovány do konsolidované (viz tabulka 22, bod 2),
- volba metody oceňování, kterou lze měnit jen v určitých případech a tyto změny jsou zároveň zaznamenány do přílohy – směrnice navíc udává, že pro ÚZ jsou použity stejné metody jako u konsolidované ÚZ,
- vymezení metod poměrné konsolidace,
- vynechání informací, pokud by jejich uvedení poškodilo podnik (Směrnice 2013/34/EU)

<sup>19</sup> Je zproštěna povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud jeden z členů konsolidované skupiny není subjekt veřejného zájmu.

Tabulka 22: Porovnání směrnice a české právní úpravy v oblasti úpravy konsolidované ÚZ

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Osvobození od sestavení konsolidované ÚZ a konsolidované výroční zprávy	Ano: je možné u malých skupin a je dovoleno osvobodit i střední skupiny <sup>20</sup>	Ano, je možné u malých skupin, pokud její součástí není subjekt veřejného zájmu.
Nezahrnování do konsolidované ÚZ	Umožněno u subjektů dle článku 23, odst. 9 <sup>21</sup> nebo u mateřského podniku jehož dceřiné podniky jsou vyloučeny nebo jsou nevýznamné.	Obdobná úprava jako v článku 23, odst. 9
Mateřský podnik, který je zároveň dceřiným podnikem a jeho mateřský podnik se řídí právem členského státu je osvobozen od konsolidace	Pokud jeho mateřský podnik drží veškeré podíly či alespoň 90 % podílů dceřiného podniku; Podle článku 23, odst. 5 b) pokud akcionáři či společníci držící určitý minimální podíl nepožádají 6 měsíců před koncem účetního období o sestavení konsolidované ÚZ a tento podíl nepřevyšuje 10 % upsaného základního kapitálu u akciové a u komanditní společnosti nebo 20 % u ostatních forem podniku (podrobněji také viz příloha č. 5).	Provedena vlastní úprava: osvobození od konsolidace, pokud jeho mateřský podnik drží veškeré podíly či alespoň 90 % podílů konsolidované jednotky; nebo méně než 90 % podílů konsolidované ÚJ a akcionáři či společníci držící alespoň 10 % podílů a 6 měsíců před koncem úč. období nepožádají o vyhotovení konsolidované ÚZ.

<sup>20</sup> Platí jen za předpokladu, že součástí malé nebo střední skupiny není subjekt veřejného zájmu.

<sup>21</sup> U podniků a subjektů veřejného zájmu a) ve zvláštních případech, kdy získání informací je nepřiměřeně časově nebo finančně nákladné; b) při držení podílů podniku za účelem prodeje, c) při bránění výkonu práv mateřského podniku či jeho řízení (Směrnice 2013/34/EU).

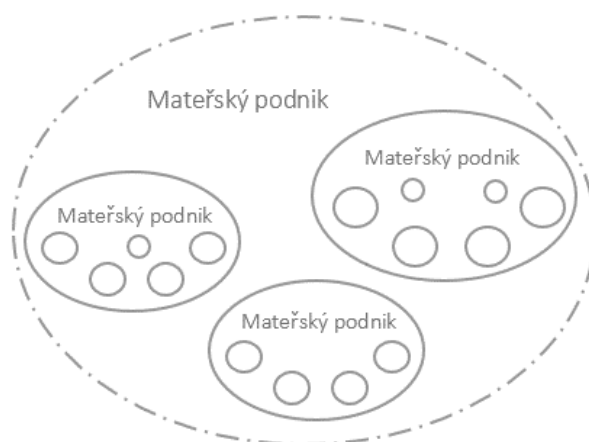
**Směrnice****Právní úprava v ČR**

Příloha konsolidované ÚZ a uváděné informace	Dovoluje: pokud nedochází k zveřejnění rozvahy, neuvádí se údaje o VK a VH	Dovoluje: vynechat údaje o VK a VH při nezveřejňování ÚZ.
--	--	---

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU a zákona č. 563/1991 Sb.

Třetí zmínka v tabulce 22 souvisí s osvobozením od konsolidace, kdy směrnice stanovuje celou řadu možností (viz příloha č. 5), kdy mateřský podnik, pokud je zároveň dceřiným podnikem (zjednodušené nastínění takovéto situace je zobrazeno na obrázku 1), lze osvobodit od sestavování konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy za předpokladu, že společníci či akcionáři držící určitý minimální podíl nezažádají 6 měsíců před koncem účetního období o sestavení této závěrky (Směrnice 2013/34/EU). Na rozdíl od zákona, jež v podmínkách osvobození zmiňuje kromě podílu konsolidované účetní jednotky, který činí méně než 90 %, že podíl ostatních společníků či akcionářů je alespoň 10 % a vyšší (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Obrázek 1: Mateřské podniky, které jsou současně i dceřinými podniky



Zdroj: Vlastní zpracování

Čtvrtý bod uvedený v tabulce 22 umožňuje dle směrnice vynechat údaje o vlastním kapitálu (VK) a výsledku hospodaření (VH) za předpokladu, že rozvaha není zveřejňována (Směrnice 2013/4/34/EU). Zákon ale dovoluje vynechat tyto údaje, pokud nedojde ke zveřejnění účetní závěrky a nikoliv rozvahy (Zákon 563/1991 Sb.).

Další informace o svém provozování své činnosti a záležitostí s ní souvisejících jsou uváděny ve výroční zprávě.

#### 4.3.6 Výroční zpráva

Výroční zpráva, která je ve směrnice 2013/34/EU označována jako **zpráva vedení podniku**, obsahuje finančních i nefinančních informace (viz dříve 2.6.6). Její sestavování se ale týká všech jednotek vyjma malých ÚJ (Směrnice 2013/34/EU).

Směrnice stejně jako zákon o účetnictví umožňují u malých a středních podniků omezit vykazování pouze na finanční informace (viz tabulka 23, bod 1). Mikro podniky nemusí výroční zprávu vypracovávat, pokud jsou informace součástí přílohy (Směrnice 2013/34/EU, Zákon č. 563/1991 Sb.).

Zákon zavádí stejné omezení. Toto osvobození se ale nevztahuje na informace vykazované na základě zvláštních právních předpisů.

Tabulka 23: Porovnání směrnice a právní úpravy v ČR v oblasti obsahové náplně výroční zprávy

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Osvobození od vykazování nefinančních informací	Dovoluje u mikro, malých a středních podniků	Dovoleno u mikro, malých a středních podniků
Nefinanční informace uvádí:	Dle směrnice 2014/95/EU subjekty veřejného zájmu náležící mezi velké podniky, mateřský podnik velké skupiny ÚJ, další podniky stanovené členským státem	Dle zákona č. 462/2016 velká ÚJ a velká skupina ÚJ, pokud mají více než 500 zaměstnanců.
Výkaz o správě a řízení podniku	Definuje obsahovou náplň výkazu a okamžik zveřejnění	Obsahová náplň a zveřejnění v rámci výroční zprávy je definováno v zákoně č. 256/2004 Sb. o podnikání na kapitálovém trhu
Konsolidovaná výroční zpráva	Obsahová náplň: je stanovena samostatně: <ul style="list-style-type: none"><li>• počet, jmenovitá hodnota (účetní hodnota) vlastních podílů,</li><li>• nastavení vnitřních kontrol a řízení rizik (spolu s hlavními prvky rizik).</li></ul>	Obsahová náplň: obdobná jako u výroční zprávy, zákon stanovuje, že obsahuje informace o konsolidačním celku, přidružených jednotkách a jednotkách pod společným vlivem.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU, směrnice 2014/95/EU, zákona č. 563/1991 Sb., vyhlášky 500/2002 Sb. a zákona č. 256/2004 Sb.

Zákon řeší uvádění nefinančních informací také v souvislosti se subjekty veřejného zájmu (viz tabulka 23, bod 2). Za podmínky, že velká jednotka, která je zároveň obchodní

společností a subjektem veřejného zájmu a splňuje stanovené podmínky, má povinnost uvádět i nefinanční informace (obdobně to platí i u velkých skupin jednotek). Tato povinnost vyplývá ze směrnice 2014/95/EU, díky níž dochází ke změnám určitých oblastí směrnice 2013/34/EU. Směrnice dovoluje zavést povinné uvádění nefinančních informací i u dalších podniků (Směrnice 2013/34/EU; Směrnice 2014/95/EU).

V českém právu jsou změny nefinanční informace vyvolané Směrnicí 2014/95/EU řešeny zákonem 462/2016 Sb.

Dalším zmíněným bodem (viz tabulka 23, bod 3) je výkaz o zprávě a řízení podniku, který sestavují dle směrnice subjekty, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu (Směrnice 2013/34/EU).

Výkaz o správě a řízení, který je součástí výroční zprávy není vymezen v rámci zákona o účetnictví či případně ve vyhlášce 500/2002 Sb., ale byl dříve již definován v zákoně č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

Obsahová náplň daného výkazu vymezující záležitosti týkající se zásad řízení, vnitřních kontrol aj. je podle směrnice i české právní úpravy shodná (Směrnice 2013/34/EU; Zákon č. 256/2004 Sb.).

Poslední bod v tabulce 23 se týká konsolidované výroční zprávy, kterou lze ve směrnici nalézt také pod odlišným označením **konsolidovaná zpráva vedení podniku**.

Tato zpráva obsahuje, kromě informací uváděných ve výročních zprávách podniků, které nejsou součástí konsolidačního celku, další informace specifické pro konsolidované podniky (včetně ÚJ přidružených a pod společným vlivem).

Směrnice vymezuje úpravu požadovaných informací s doplněním údajů o:

- počtu a jmenovité hodnotě vlastních podílů dle čl. 29 (popřípadě jejich účetní hodnotu v držení mateřského podniku nebo jiného),
- systémech vnitřní kontroly a řízení rizik, zejména podrobnosti o jejich hlavních prvcích (Směrnice 2013/34/EU).

Česká právní úprava konsolidovanou výroční zprávu takřka neřeší, jen zmiňuje, že pro ni platí obdobné podmínky jako pro zprávu výroční.

Zákon oproti tomu podrobně popisuje nově uváděnou zprávu o platbách vládám.

#### 4.3.7 Zpráva o platbách vládám

Zpráva o platbách vládám (viz dříve 2.8.2) je definována směrnicí stejným způsobem, jako v zákoně (viz tabulka 24, bod 1 a 2) s výjimkou odlišného názvu používaného v zákoně o účetnictví.

Danou zprávu sestavují pouze velké jednotky a subjekty veřejného zájmu zabývající se těžbou dřeva nebo těžebním průmyslem (Směrnice 2013/34/EU; Zákon č. 563/1991 Sb.).

Od povinnosti sestavit danou zprávu jsou osvobozeny podle směrnice i zákona (viz tabulka 24, bod 3) stejné podniky, pokud do skupiny nepatří subjekt veřejného zájmu a dále zprávu nesestavují konsolidující ÚJ v případě, kdy jsou samy konsolidovanou ÚJ. Konsolidované účetní jednotky dle zákona nesestavují konsolidovanou zprávu o platbách, pokud se řídí právem členského státu EU nebo pokud platby určené orgánům správy některého z členských států EU nebo třetí země jsou obsaženy v konsolidované zprávě sestavené konsolidující ÚJ (Směrnice 2013/34/EU, Zákon č. 563/1991 Sb.).

Tabulka 24: Porovnání směrnice a českého práva v oblasti zprávy o platbách vládám

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Označení	Zpráva o platbách vládám	Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země
Obsahová náplň	Podle článku 43; platby: peněžité či nepeněžité plnění, v členění podle druhu, projektů, s uvedením celkové výše; informace o platbách jsou uváděny na úrovni subjektu; přednost věcné podstaty před formou	Podle zákona § 32 b; platby: peněžité či nepeněžité plnění, členěné také podle druhu, projektu s uvedením jejich celkové výše; informace jsou uváděny na úrovni vnitřního útvaru ÚJ; přednost věcné podstaty před formou
Osvobození od sestavování konsolidované zprávy o platbách vládám	Je možné: platí pro dceřiné podniky nebo mateřské podniky malé skupiny či střední skupiny po splnění alespoň jedné podmínky <sup>22</sup>	Je zavedeno: platí pro konsolidované a konsolidující ÚJ za stejných podmínek definovaných směrnicí

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU a zákona č. 563/1991 Sb.

Stejně jako se v mnoha případech sestavování výkazů odvíjí od kategorie, do které jednotka náleží, souvisí s kategorií i problematika zveřejňování.

<sup>22</sup> Podmínky: a) při omezení práv mateřského podniku; b) pokud konsolidovanou zprávu o platbách vládám ve zvláštních případech nelze získat bez vynaložení nepřiměřených nákladů či časového zpoždění; c) při držení podílů podniku jen za účelem prodeje.

#### 4.3.8 Zveřejňování a kategorizace ÚJ

Výkazy (dle tabulky 25, bod 1) jsou podle směrnice i zákona zveřejňovány v rozsahu, ve kterém byly ověřeny auditorem či auditorskou společností, a to nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne (Směrnice 2013/34/EU, Zákon č. 563/1992 Sb.).

Podle § 21a zákona o účetnictví zveřejňují účetní závěrku či případně přehled o majetku a závazcích včetně výroční zprávy jednotky, zapisující se do rejstříku. V některých případech může být povinnost zveřejnit určité výkazy stanovena i zvláštních právním předpisem (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Malé jednotky mohou být podle směrnice osvobozeny od zveřejňování některých výkazů (viz tabulka 25, bod 2). Toto osvobození je v ČR používáno i u mikro podniků. Směrnice navíc dodává, že může dojít k osvobození od zveřejnění ÚZ za předpokladu, že informace lze získat na požádání a pořizovací cena těchto dokumentů nesmí být vyšší než odpovídající administrativní náklady (Směrnice 2013/34/EU; Zákon č. 563/1991 Sb.).

Tabulka 25: Porovnání směrnice a českého práva v oblasti zveřejňování výkazů

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Zveřejnění	V rozsahu ověření, do 12 měsíců od rozvahového dne	
Osvobození malých jednotek	Od zveřejňování VZZ a výroční zprávy Od zveřejnění ÚZ pokud je dostupné na požádání v podniku.	Od zveřejňování VZZ i u mikro jednotek, u výroční zprávy se neuvádí
Povinnost zveřejnit výkazy za rok 2014 a 2015	Neuvádí	Uvádí termíny, do kdy má ke zveřejnění dojít <sup>23</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU a zákona č. 563/1991 Sb.

Přehled obsahující vybrané účetní výkazy, které musí jednotlivé kategorie účetních jednotek zveřejňovat je znázorněn v tabulce 26.

<sup>23</sup> V zákoně o účetnictví je oproti směrnici vložena povinnost pro účetní jednotky, které sice neověřují svou účetní závěrku auditorem, ale zapisují se do veřejného rejstříku, kdy tyto jednotky měly uložit svou účetní závěrku a výroční zprávu za rok 2014 do sbírky listin do 31. března 2016 a do 30. listopadu 2017 mají uložit výkazy za rok 2015 (Zákon 563/1991 Sb.).

Tabulka 26: Povinnost zveřejňování ÚZ podle kategorií ÚJ

Kategorie		Rozvaha	VZZ	Výroční zpráva	Zpráva o platbách
mikro	bez auditu	ano	ne	ne	ne
	auditovaná	ano	ano	ano	ne
malá	bez auditu	ano	ne	ne	ne
	auditovaná	ano	ano	ano	ne
střední		ano	ano	ano	ne
velká		ano	ano	ano	ano

Zdroj: vlastní zpracování s využitím zákona č. 563/1992 Sb.

V případě účetní závěrky dochází k samostatnému zveřejnění, pokud není součástí výroční zprávy. Účetní závěrka je ukládána do sbírky listin na základě zákona o účetnictví nebo jiného zákona, který daný krok vyžaduje. U účetních jednotek, které podléhají auditu je uveřejněna i zpráva auditora (Zákon č. 304/2013).

#### 4.4 Změny způsobu účtování dle novely zákona o účetnictví

Z uvedených změn v účetnictví, které vyplývají z novely zákona o účetnictví byly vybrány 4 konkrétní oblasti:

- zřizovacích výdajů
- mimořádných nákladů a mimořádných výnosů,
- aktivace,
- účtování o zásobách vlastní výroby,

kde na fiktivních příkladech bude ukázán dopad do účetnictví a v některých případech i následné rozdíly projevující se v rozvaze či výkazu zisku a ztráty.

Zároveň bude zjištěno, zda změny byly provedeny za účelem harmonizace účetnictví či s nimi změna Směrnice 2013/34/EU nesouvisí.

Pro potřeby účtování byl použit účtový rozvrh platný pro rok 2015 a pro rok 2016, uvedený v příloze č. 6.

##### **Př. 1 Zřizovací výdaje**

Společnost Y, s.r.o. vznikla v roce 2015. Ještě před vznikem společnosti byly vynaloženy tyto výdaje:

- soudní poplatky 5 000 Kč,
- právní poplatky 8 000 Kč,
- odměna pro notáře 5 000 Kč,
- uzavření nájemní smlouvy, nájemné ve výši 50 000 Kč,



Celková výše výdajů činí 68 000 Kč. Tyto výdaje byly předešly k úhradě jednomu ze společníků.

Jak bude vypadat situace v případě, kdy dojde ke vzniku společnosti k 1. 1. 2015 a jak by byly výdaje zaúčtovány, kdyby společnost vznikla až 1.1. 2016?

Zaúčtované účetní operace jsou zobrazeny v tabulce 27 kde jsou uvedené rozdíly v účtování před rokem 2016 a v okamžiku, kdy společnost vzniká až po roce 2016.

Tabulka 27: Změny v účtování zřizovacích výdajů

Popis účetního případu	Částka (Kč)	Platnost	MD <sup>24</sup>	D <sup>25</sup>
Závazek společníka	68 000	Do 2015 i od 2016	701	365
Zřizovací výdaje	68 000	Do 2015	011	701
Oprávký ke zřiz. výdajům	13 600	Do 2015	551	071
Zřizovací výdaje	5 000	Od 2016	538	701
- soudní poplatky				
- právní poplatky	8 000		518	
- notáři	5 000		518	
- nájemné	50 000		518	

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledek hospodaření v roce 2015 je – 13 600 Kč, je tvořen pouze odpisy zřizovacích výdajů. Společnost založená v roce 2015 nepřesouvá v následujícím roce zřizovací výdaje do nákladů, ale dále pokračuje v jejich odepisování. Zřizovací výdaje se stávají součástí položky Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, kde jsou evidovány až do jejich odepsání.

Porovnání rozvah v roce 2015 a 2016 je uvedeno tabulce 28.

V rozvahách si lze všimnout podstatných rozdílů. Zatímco v roce 2015 je hodnota majetku 54 600 Kč, v roce 2016 díky odlišnému způsobu účtování zřizovacích výdajů je bilance o 54 600 Kč nižší, jelikož zřizovací výdaje jednorázově zvýšily náklad v roce 2016, kdežto v roce předchozím došlo k jejich postupnému rozpouštění do nákladů ve formě odpisů.

Náklady roku 2016 jsou tvořeny ostatními službami 63 000 Kč ostatními daněmi a poplatky = 5 000 Kč. Výsledek hospodaření = výnosy – náklady = 0 - 68 000 = - 68 000 Kč.

<sup>24</sup> MD zkratka pro označení strany má dáti

<sup>25</sup> D zkratka pro označení strany dal

Tabulka 28: Rozvahy za rok 2015 - 2016

<b>Rozvaha 2015 v tis. Kč</b>			
<b>Aktiva</b>		<b>Pasiva</b>	
Zřizovací výdaje	68	Hospodářský výsledek	-14
Oprávky ke zřizovacím výdajům	14	Závazek vůči společníkovi	68
<b>Celkem</b>	<b>54</b>	<b>Celkem</b>	<b>54</b>

<b>Rozvaha 2016 v tis. Kč</b>			
<b>Aktiva</b>		<b>Pasiva</b>	
		Hospodářský výsledek	-68
		Závazek vůči společníkovi	68
<b>Celkem</b>	<b>0</b>	<b>Celkem</b>	<b>0</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Stejný způsob vykazování zřizovacích výdajů se používá i v mezinárodních standardech účetního výkaznictví, kde dochází k jejich účtování přímo do nákladů v období, se kterým souvisí.

## **Př. 2 - Mimořádné náklady a mimořádné výnosy**

Společnosti X, a.s. eviduje stroj v hodnotě 300 000 Kč, předpokládaná doba užívání je 6 let. Účetní jednotka stroj používá 2 roky. Během vichřice došlo k vážnému poškození tohoto stroje, pro které již nemůže být nadále používán. Společnost je ale pojištěna. Pojišťovna zdokumentovala danou událost a stanovila náhradu škody ve výši 250 000 Kč.

V tabulce 29 je uvedeno, jakým způsobem bude daná událost zaúčtována.

Tabulka 29: Změny v účtování mimořádných nákladů a mimořádných výnosů

<b>Popis účetního případu</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>Platnost</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Oprávky k majetku	100 000	Do 2015 i	551	082
Vyřazení majetku	200 000	od 2016	082	022
Vyřazení majetku v důsledku škody	200 000	Do 2015	588	082
		Od 2016	549	082
Předpis náhrady od pojišťovny	250 000	Do 2015	378	688
		Od 2016	378	648

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož dochází jen ke změně zařazení nákladů a výnosů do jiných skupin, výsledek hospodaření bude stejný jako v případě účtování před rokem 2016. Jedinou změnu představuje zařazení do dílčího výsledku hospodaření. Před rokem 2016 by tato operace byla vykázána v rámci mimořádného výsledku hospodaření, ale od roku 2016 je součástí provozního výsledku hospodaření (viz dříve 2.7.1). Tato situace bude navíc popsána v příloze účetní závěrky, kde bude samostatně uvedena výše mimořádných nákladů.

Zrušení samostatných položek mimořádných nákladů a mimořádných výnosů včetně mimořádného výsledku hospodaření je také snahou odstranit rozdíly při sestavování v jednotlivých členských státech, jelikož dle mezinárodních účetních standardů není dovoleno účetní jednotce uvádět v rámci výkazů mimořádné položky v hospodářském výsledku.

### Př. 3 Aktivace

Společnost X, a.s. chce vyrobit stroj, který bude využíván jen pro účely společnosti. Na sestavení stroje byly použity pouze vlastní zdroje. V rámci kompletace byl spotřebován materiál a součástky v hodnotě 45 000 Kč, hrubá mzda zaměstnance, který sestavení provádí činila 16 000 Kč. Součástí nákladů jsou i náklady nepřímé ve výši 4 000 Kč.

Jak se daná situace promítne v účetnictví společnosti v roce 2016, a jak by stejná situace byla zaúčtována v předchozím roce, je zodpovězeno v tabulce 30.

Tabulka 30: Změny při účtování aktivace

Popis účetního případu	Částka (Kč)	Platnost	MD	D
Spotřeba materiálu a součástek	45 000	Do 2015 i od 2016	501	112
Hrubá mzda zaměstnance	16 000		521	331
Zákonné pojištění placené spol.	5 440		524	336
Aktivace stroje ve vlastních nákladech.	70 440	Do 2015	042	624
		Od 2016	042	588
Zařazení stroje do užívání	70 440	2015+2016	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování

Z příkladu č. 3 lze vidět odlišný způsob účtování (viz dříve 2.7.3).

Tabulka 31: Výsledovka roku 2015 a 2016 v Kč

2015				2016			
Náklady		Výnosy		Náklady		Výnosy	
Spotř. materiálu	45	Aktivace	70	Spotř. materiálu	45		
Mzdové náklady	16			Mzdové náklady	16		
Pojištění	5			Pojištění	5		
Nepřímé náklady	4			Nepřímé náklady	4		
				Aktivace	-70		
<b>Celkem</b>	<b>70</b>	<b>Celkem</b>	<b>70</b>	<b>Celkem</b>	<b>0</b>	<b>Celkem</b>	<b>0</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Zatímco dříve byla aktivace prováděna přes výnosy, v současné chvíli je účtováno prostřednictvím skupiny 58, jako snížení nákladů na straně dal. Čímž nedochází k ovlivnění výsledku hospodaření, který je v obou případech stejný. Aktivace od roku 2016 ovlivňuje pouze náklady (jak lze vidět v tabulce 31).

Tato změna účtování není výsledkem implementace směrnice 2013/34/EU.

#### **Př. 4 Změna účtování zásob**

Pokud společnost Z, s.r.o. účtuje o zásobách pocházejících z vlastní činnosti způsobem A (tzn. že ÚJ používá k evidenci zásob účty pořizení a sklad). Jak zaúčtuje operace uvedené níže v roce 2015 a jakým způsobem v roce následujícím?

Provedené operace:

- přírůstek polotovarů ve výši 65 500 Kč,
- úbytek polotovarů v hodnotě 32 000 Kč,
- příjem výrobků na sklad za 98 630 Kč,
- výdej výrobků ze skladu v částce 81 200 Kč.

Podrobnosti účtování účetních případů jsou zachyceny v následující tabulce (tabulka 32).

Tabulka 32: Změny při účtování zásob

<b>Popis účetního případu</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>Platnost</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Přírůstek polotovarů	65 500	Do 2015	122	612
		Od 2016	122	582
Úbytek polotovarů	32 000	Do 2015	612	122
		Od 2016	582	122
Příjemka výrobků na sklad	98 250	Do 2015	123	613
		Od 2016	123	583
Výdejka výrobků ze skladu	81 200	Do 2015	613	123
		Od 2016	583	123

Zdroj: Vlastní zpracování

Zatímco dřívější způsob účtování zvyšoval výnosy (viz dříve 2.7.2), dokud nedošlo k vyskladnění v uvedeném příkladu polotovarů a výrobků. Současný způsob účtování snižuje naopak náklady.

Tento způsob účtování zásob vychází také z Mezinárodních účetních standardů, kdy zásoby jsou účtovány pomocí nákladů. Tato změna účtování zásob byla provedena nezávisle na Směrnici 2013/34/EU, která danou úpravu nevyžaduje ani nedefinuje. Zmiňuje se jen o úpravě hodnot aktiv s vazbou na oceňování.

Jak lze vidět v tabulce 33, touto změnou účtování dochází k velkým rozdílům v hospodářském výsledku.

$$VH\ 2015 = \text{výnosy} - \text{náklady} = 50\ 550 - 0 = 50\ 550\ \text{Kč}$$

VH 2016 = výnosy – náklady = 0 - (-50 550) = 50 550 Kč

V obou letech je hospodářský výsledek kladný v hodnotě 55 550 Kč, ale v roce 2015 je to zapříčiněno výnosy, kdežto v roce 2016 hospodářský výsledek tvoří pouze náklady.

Tabulka 33: Rozdíly v účtování zobrazené ve výkaz zisku a ztráty pro rok 2015 a 2016 v Kč

2015				2016			
Náklady		Výnosy		Náklady		Výnosy	
		V. polotovary	34	N. polotovary	-34		
		V. z výrobků	17	N. výrobky	-18		
<b>Celkem</b>	<b>0</b>	<b>Celkem</b>	<b>51</b>	<b>Celkem</b>	<b>-51</b>	<b>Celkem</b>	<b>0</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.5 Shrnutí výsledků

Praktická část napomohla k získání odpovědí na výzkumné otázky uváděné v kapitole 3. Dané otázky zní:

- 1) Jaké zásadní změny novela zákona o účetnictví přináší?
- 2) Jaký dopad budou mít uvedené změny na podnikatelské subjekty potažmo na jejich účetní výkazy?
- 3) Byly minimální požadavky vymezené ve Směrnici 2013/34/EU implementovány do zákona o účetnictví či případně do dalších předpisů s ním souvisejících?

Jednoznačnou odpovědí na první otázku je kategorizace ÚJ a skupin ÚJ. Mezi další významné změny náleží i odlišný způsob účtování zřizovacích výdajů, zrušení samostatné položky mimořádných nákladů a mimořádných výnosů či změny oceňování a účtování zásob pořízených vlastní činností.

Zavedení kategorizace ÚJ či skupin ÚJ zároveň odpovídá na další otázku. Od kategorizace se totiž odvíjí další změny zahrnující sestavování či zveřejňování výkazů daných jednotek či skupin a ovlivňuje do značné míry i podnikatelské subjekty, které jsou povinny tyto výkazy zhotovit a podle podmínek stanovených v zákoně o účetnictví i zveřejnit. Další dopady souvisí i s výše uvedenými významnými změnami, které novela zákona o účetnictví přináší.

Aby bylo možné získat odpověď na poslední otázku, bylo nutné srovnat určité skutečnosti uvedené v novele zákona o účetnictví s právní úpravou definovanou ve směrnici 2013/34/EU. Výsledky ukazují na určité nesrovnalosti mezi danými úpravami, proto odpověď na poslední otázku je záporná.

## 5 Závěr

Malé a střední podniky hrají významnou roli v ekonomice členských zemí EU, a proto jsou zaváděna různá opatření ve snaze podpořit rozvoj těchto subjektů. Na základě této skutečnosti jsou především u mikro a malých ÚJ stanovovány nižší požadavky a další různé výjimky, které mají ulevit daným subjektům či společnostem od zátěže na ně kladené. Jakým způsobem se omezení projevují, lze vidět i při implementaci směrnice 2013/34/EU do českého práva.

Cílem práce bylo zhodnotit, jakým způsobem změny právních aktů Evropské unie působí na české podnikatelské subjekty především v oblasti účetního výkaznictví. Dílčím cílem bylo získání odpovědí na výzkumné otázky kladené v kapitole 3. Jejichž prostřednictvím je možné získat odpovědi na výzkumné otázky:

- Jaké zásadní změny novela zákona o účetnictví přináší?
- Jaký dopad budou mít uvedené změny na podnikatelské subjekty potažmo na jejich účetní výkazy?
- Byly splněny minimální požadavky vymezené ve směrnici?

V souvislosti s první uvedenou otázkou je jednou ze zásadních změn, na něž navazovaly další právní úpravy v ČR je jednoznačně zavedení kategorizace účetních jednotek.

Na základě analýzy provedené na území České republiky byly získány podrobnější informace o podnikatelských subjektech. Počet těchto subjektů evidovaných v roce 2016 na území ČR je vyšší než 2 519 000 z nichž 80 % tvoří fyzické osoby (MPO, 2017). Další část z těchto subjektů – právnické osoby, mezi které jsou řazeny i obchodní korporace zaštitěné určitou právní formou, jsou na základě 3 kritérií rozděleny do jednotlivých velikostních kategorií – mikro, malé, střední a velké.

Převážná část subjektů v České republice (88 %) patřila podle předběžných údajů z roku 2014 do kategorie mikro (Důvodová zpráva, 2015). Bylo zjištěno, že v mnoha oblastech, zahrnující především vykazování a zveřejňování, jsou mikro a malé kategorie ÚJ bez povinného auditu osvobozeny od řady povinností nebo jsou jim tyto povinnosti alespoň určitým způsobem zjednodušeny. Porovnání povinností kladených na jednotlivé kategorie ÚJ členěné podrobněji podle toho, zda podléhají auditu (označeno „A“) či nikoliv, lze vidět v tabulce 34. V této tabulce jsou také uvedeny rozsahy, které mohou (u zkráceného rozsahu) nebo musí (u plného rozsahu) ÚJ u jednotlivých výkazů používat. Zároveň je zde také zmiňováno, jaké výkazy zhotovovat nemusí.

Tabulka 34: Rozsahy účetních výkazů sestavovaných na území ČR pro jednotlivé kategorie účetních jednotek

ÚJ	Rozvaha a příloha	Výsledovka <sup>26</sup>	Přehled o CF	Přehled o změně VK	Výroční zpráva	Zpráva o platbách vládám <sup>27</sup>
Mikro	ano zkrácený *	ano zkrácený *	ne	ne	ne	ne
Mikro (A)	ano, plný *	ano, plný *	ne	ne	ano *	ne
Malá	ano, zkrácený *	ano, zkrácený *	ne	ne	ne	ne
Malá (A)	ano, plný *	ano, plný *	ne	ne	ano *	ne
Střední (A)	ano, plný *	ano, plný *	ano *	ano *	ano *	ne
Velká (A)	ano, plný *	ano, plný *	ano *	ano *	ano *	ano *

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU, zákona č. 563/1991 Sb. a vyhlášky 500/2002 Sb.

Důležité je proto zařazení ÚJ do správné kategorie, protože pokud k tomu nedojde, může ÚJ sestavit nesprávný rozsah výkazu a tím se dostat do situace, kdy jí může být uložena sankce za její jednání. S tím souvisí i další záležitost, která je v práci zmíněna, a to zveřejňování účetních výkazů.

Povinnost zveřejnění (v tabulce 34 označená „\*“) je úzce spjata s povinností nechat vytvořené výkazy ověřit auditorem či auditorskou společností a zvýšit tak důvěru uživatelů účetních závěrek z hlediska správnosti a úplnosti vykazovaných údajů.

Kategorizace účetních jednotek a řada dalších provedených změn vyplývají z implementace Směrnice 2013/34/EU do zákona o účetnictví a předpisů s ním související, zejména do Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna některá ustanovení zákona o účetnictví. Novela zákona o účetnictví má obsahovat alespoň úpravu v rozsahu minimálních požadavků stanovených v uvedené směrnici. K čemuž došlo, ale jen v některých oblastech. Řada dalších změn je prováděna podle směrnicí stanovených požadavků či doporučení a některé úpravy jsou dokonce zavedeny nad rámec směrnice. Mezi takovéto změny lze zařadit například zrušení samostatného vykazování mimořádných výnosů a mimořádných nákladů, aktivace či změna účtování zásob. Tyto významné změny sice

<sup>26</sup> Pokud účetní jednotka je obchodní společností, sestavuje výkaz v plném rozsahu.

<sup>27</sup> Platí jen v případě, že účetní jednotky neobsahují subjekt veřejného zájmu. Mateřské společnosti nestavují v případě, že jsou sami konsolidovány svojí mateřskou společností.

nevychází ze směrnice, ale jsou prováděny ve snaze přiblížit se vykazování na úrovni Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, v němž účtují podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu.

Existují ale i takové skutečnosti, které směrnice vymezuje jiným způsobem, který je odlišný od úpravy stanovené v právní úpravě v ČR. Jedná se především o vybrané skutečnosti uvedené v tabulce 35.

Skutečnosti, které jsou uvedené v bodě 1 a 2 v tabulce 35 jsou v rozporu s požadavky nastavenými ve směrnici, protože ta uvádí, že struktura položek je neměnná a lze provádět pouze změny v dovořeném rozsahu (např. vkládání nových položek, které výkaz neobsahoval či doplnění součtových řádků).

Bodě 3 oproti tomu ukazuje, že některé změny byly zavedeny, ale v jiném znění, než směrnice uvádí. Při porovnání obsahové náplně výkazů, dochází k nesouladu mezi některými vykazovanými položkami výkazu zisku a ztráty uvedené v tabulce 35 bodě 3. Tyto položky se nerovnají položkám stanoveným ve zkrácené verzi českého výkazu zisku a ztráty, ale spíše odpovídají samostatně vykazovaným položkám, o kterých se směrnice také v souvislosti se zkrácenou formou výkazu zmiňuje.

Obsahová náplň příloh, která je nedílnou součástí ÚZ a poskytuje doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztrát se v téměř ve všech oblastech shoduje s obsahovou náplní stanovenou pro jednotlivé kategorie účetních jednotek vymezených ve směrnici (výčet informací je součástí přílohy č. 4). Rozdíly spočívají většinou jen v odlišné terminologii přizpůsobené potřebám členských států. Výjimka se nachází pouze u středních a velkých podniků, které mají stejně jako malé a mikro jednotky informovat ve svých přílohách o událostech, které nejsou součástí rozvahy či výsledovky, protože nastaly až po jejich sestavení (tabulka 35, bod 4). Tato informace ale ve vyhlášce 500/2002 Sb. chybí.



Tabulka 35: Hlavní rozdíly mezi Směrnicí 2013/34/EU a českou právní úpravou

	<b>Směrnice</b>	<b>Právní úprava v ČR</b>
Položka vlastních podílů vykazovaná v rozvaze	Uvádí vykazování v aktivech	Uvádí vykazování v pasivech
Fond z přecenění	Uvádí v samostatné položce fond z přecenění	Uvádí v rámci kapitálových fondů
Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu	Vymezuje položky, které je možné uvádět souhrnně v rámci položky hrubý zisk nebo ztráta	Uvádí položky označené římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky
Střední a velké ÚJ v příloze	Uvádí: dle čl. 17, informace o významných událostech, které nastaly po rozvahové dni; úpravy hodnotu u dlouhodobých a krátkodobých aktiv pro daňové účely, pokud jsou prováděny	Dané informace u středních a velkých ÚJ vyhláška 500/2002 Sb. neuvádí
Mateřský podnik, který je zároveň dceřiným podnikem a jeho mateřský podnik se řídí právem členského státu je osvobozen od konsolidace	<p>Pokud jeho mateřský podnik drží veškeré podíly či alespoň 90 % podílů dceřiného podniku;</p> <p>Podle článku 23, odst. 5 b) pokud akcionáři či společníci držící určitý minimální podíl nepožádají 6 měsíců před koncem účetního období o sestavení konsolidované ÚZ a tento podíl <b>nepřevyšuje 10 %</b> upsaného základního kapitálu u akciové a u komanditní společnosti nebo <b>20 %</b> u ostatních forem podniku.</p> <p>(podrobněji také viz příloha č. 5)</p>	Provedena vlastní úprava: osvobození od konsolidace, pokud jeho mateřský podnik drží veškeré podíly či alespoň 90 % podílů konsolidované jednotky; nebo <b>méně než 90 %</b> podílů konsolidované ÚJ a akcionáři či společníci držící <b>alespoň 10 %</b> podílů a 6 měsíců před koncem úč. období nepožádají o vyhotovení konsolidované ÚZ.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím směrnice 2013/34/EU, zákona č. 563/1991 Sb. a vyhlášky 500/2002 Sb.

Bod 5 v tabulce 35 ukazuje odlišné vymezení osvobození od konsolidace poskytované mateřské společnosti, která je současně i společností dceřinou. Směrnice určuje dvě výše podílů, které nemají být překročeny za předpokladu, že má dojít k osvobození od konsolidace, kdežto zákon zmiňuje, že pokud mateřská společnost drží méně než 90 % podílů své dceřiné společnosti a ostatní akcionáři či společníci zároveň drží 10 % a více podílů, a pokud ve lhůtě 6 měsíců před koncem rozvahového dne (stejná podmínka i podle směrnice) nepožádají o sestavení konsolidované ÚZ, jsou od jejího sestavení osvobozeni.

Každou záležitostí, která je provedena v rozporu se směrnicí, je ČR vystavena hrozbě možných sankcí za porušení povinnosti, ke které se zavázala při vstupu do EU. Na základě zjištěných skutečností, lze konstatovat, že minimální požadavky stanovené směrnicí nebyly vždy striktně dodrženy.

Navzdory tomu, ostatní zavedené změny by měly napomoci v harmonizaci účetních výkazů nejen České republiky, ale i ostatních členských států, které měly také povinnost včlenit Směrnicí 2013/34/EU do svého vnitrostátního práva. Navíc omezení či osvobození zavedené především při sestavování výkazů mikro a malými podniky napomůže v rozvoji těchto podniků a zároveň tímto krokem dochází i k naplnění snah o zlepšení podnikatelského prostředí.

## I. Summary and keywords

This diploma thesis is focused on the influence of European law on the business entities in the Czech Republic. The primary objective of this thesis is to explain how the implementation of Directive 2013/34/EU affects the accounting statements of business entities.

There is also paid attention to the new modification of the Accounting Act in this thesis. The amendment of the Accounting Act is compared with the Directive 2013/34/EU in the Financial reporting. Especially this thesis is concentrated on the balance sheet, profit and loss account, the final accounts, the annual report and any other financial reports. After this comparison, it has to be shown, whether all the important parts of Directive 2013/34/EU are component of the Czech law. Moreover, this thesis describes some of the advantages that are provided for micro-undertakings and small-undertakings.

### **Keywords**

Accounting Act, Directive 2013/34/EU, Accounting statements, Categories of undertakings and groups

## II. Seznam literatury

### KNIŽNÍ ZDROJE

- Černá, S., Štenglová, I., Pelikánová, I., Čech, P., Dočkal, T., Eichlerová, K. ... Vrba, M. (2015). *Právo obchodní korporací* (1st ed.). Praha: Wolters Kluwer.
- Hruška, V. (2016). *Účetní případy pro podnikatele 2016* (1st ed.). Praha: Grada Publishing, a.s.
- Hurdík, J., Polčák, R., & Smejkalová, T. (2009). *Czech law in European regulatory context*. München: Medien und Recht Verlag.
- Janíček, P., Máchal, P., Marek, J. & Mareček, J. (2013). *Expertní inženýrství v systémovém* (1st ed.). Praha: Grada Publishing, a.s.
- Jeníček, J. (2010). *Vyvážený rozvoj na globální a regionální úrovni* (1st ed.). Praha: C. H. Beck.
- Josková, L., Šafránek, J., Čouková, P., Pravda, P. & Pravdová, M. (2014). *Nová společnost s ručením omezeným: Právo – účetnictví – daně* (1st ed.). Praha: Grada Publishing, a.s.
- Knápková, A., Pavelková, D. & Steker, K. (2013). *Finanční analýza - Komplexní průvodce s příklady: 2. rozšířené vydání* (2nd ed.). Praha: Grada Publishing, a.s.
- Marek, D. & Baun, M. (2010). *The Czech Republic and the European Union* (1st ed.). New York: Routledge.
- Müllerová, L. & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Nerudová, H. (2014). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie* (4th ed.). Praha: Wolters Kluwer.
- Pilátová, J. (2015). *Zákon o účetnictví: s komentářem* (1st ed.). Praha: Grada Publishing, a.s.
- Růčková, P. (2015). *Finanční analýza – 5. aktualizované vydání: metody, ukazatele, využití v praxi* (5th ed.). Praha: Grada Publishing a.s.
- Sedláček, J. (2004). *Účetnictví podnikatelů – po vstupu do Evropské unie* (1st ed.). Praha: C. H. Beck.

Sládková, E. & Strouhal, J. (2016). *Účetnictví – výkaznictví podle českých účetních předpisů* (1st ed.). Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s.

Svoboda, P. (2011). *Úvod do evropského práva* (4th ed.). Praha: C.H. Beck.

Šín, Z. (2009). *Tvorba práva. Pravidla, metodika, technika* (2nd ed.). Praha: C. H. Beck.

Šišková, N. (2013). *Evropské právo 2 – Jednotný vnitřní trh* (1st ed.). Praha: Wolters Kluwer ČR.

Týč, V. (2010). *Základy práva Evropské unie pro ekonomy* (6th ed.). Praha: Leges.

## **ZÁKONY**

Důvodová zpráva (2015). *Vládní návrh zákona ze dne 2015, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony*. Retrieved from <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=398&CT1=0>

Konsolidované znění smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2012. Retrieved from: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1491145608715&uri=CELEX:12012E/TXT>

Konsolidované znění smlouvy o Evropské unii. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2010. Retrieved from [http://www.euroskop.cz/gallery/54/16335-smlouva\\_o\\_eu.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/54/16335-smlouva_o_eu.pdf)

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2013. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&qid=1489936234890&from=CS>

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2014. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>

Zákon č. 221/2015, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2015. Retrieved from <http://www.noveaspi.cz/products/lawText/1/84593/1/2>

Zákon č. 256/2004, o podnikání na kapitálovém trhu. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. Retrieved from <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=57888&nr=256~2F2004&rpp=15#local-content>

Zákon č. 299/2016, kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2016. Dostupné z <http://www.sbírka.cz/POSLATYD/NOVE/16-299.htm>

Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013. Retrieved from <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=80595&nr=304~2F2013&rpp=15#local-content>

Zákon č. 462/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2016. Retrieved from <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=87648&nr=462~2F2016&rpp=15#local-content>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991. Retrieved from <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=563~2F1991&rpp=15#seznam>

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012. Retrieved from [http://www.noveaspi.cz/products/lawText/1/74907/1/2?utm\\_source=google&utm\\_medium=cpc&utm\\_content=novy-obcansky-zakonik&utm\\_campaign=Nove-ASPI&gclid=CIG9xIzo\\_dECFdIV0woduPUDxQ](http://www.noveaspi.cz/products/lawText/1/74907/1/2?utm_source=google&utm_medium=cpc&utm_content=novy-obcansky-zakonik&utm_campaign=Nove-ASPI&gclid=CIG9xIzo_dECFdIV0woduPUDxQ)

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012. Retrieved from <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=74908&name=Z~C3~A1kon~20o~20obchodn~C3~ADch~20spole~C4~8Dnos-tech&rpp=15#local-content>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002. Retrieved from <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=15#local-content>

## INTERNETOVÉ ZDROJE

Běhounek, P. (2016). *Změny v účetnictví pro rok 2016*. [Webside]. Retrieved from <http://www.behounek.eu/news/ucto2016/>

EUR-Lex (2010). *Nepsané prameny evropského práva: subsidiární právo*. [Webside]. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URI-SERV%3A114533>

European-justice (2016). *Právo EU*. [Webside]. Retrieved from [https://e-justice.europa.eu/content\\_eu\\_law-3-cs.do](https://e-justice.europa.eu/content_eu_law-3-cs.do)

European Union (2016). *Narízení, směrnice a další právní akty*. [Webside]. Retrieved from [https://europa.eu/european-union/law/legal-acts\\_cs](https://europa.eu/european-union/law/legal-acts_cs)

Finanční správa (2016). *Otázky a odpovědi v souvislosti s novelou zákona o účetnictví od 1. 1. 2016*. [Webside]. Retrieved from <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/ucetnictvi/otazky-a-odpovedi-v-souvislosti-s-novelou>

Froschová, L. (2015). *Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016*. [Webside]. Retrieved from <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadeci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>

Had, M., Stach, S. & Urban, L. (2005). *Česká republika v Evropské unii: členství, přínosy a výzvy (CII 2005)*. [Webside]. Retrieved from [http://www.naseevropa.cz/portal/port\\_data.nsf/3cb1a05296ae27f2c1256eaf002e01b6/02d84b66d2e10103c125710f0027315c?OpenDocument](http://www.naseevropa.cz/portal/port_data.nsf/3cb1a05296ae27f2c1256eaf002e01b6/02d84b66d2e10103c125710f0027315c?OpenDocument)

HK ČR (2009). *Vliv EU na české podnikatelské prostředí*. [Webside]. Retrieved from [http://www.socr.cz/file/436/27\\_vliv\\_eu\\_na\\_ceske\\_podnikatelske\\_prostredi\\_2006.pdf](http://www.socr.cz/file/436/27_vliv_eu_na_ceske_podnikatelske_prostredi_2006.pdf)

KACR (2017). *Novela zákon o účetnictví – nefinančních informace*. [Webside]. Retrieved from <http://www.kacr.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi--nefinancni-informace>

Kačírková, Z. (2009). *Evropská unie a ČR*. [Webside]. Retrieved from [http://www.szsemb.cz/admin/upload/sekce\\_materialy/EU4-%C4%8CR+EU.pdf](http://www.szsemb.cz/admin/upload/sekce_materialy/EU4-%C4%8CR+EU.pdf)

Kadlec, M. (2016). *Účetní závěrka od roku 2016*. [Webside]. Retrieved from <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zaverka-od-roku-2016/>

Kučerová, D. (2015). *Novela zákon o účetnictví od roku 2016*. [Webside]. Retrieved from <http://www.podnikatel.cz/clanky/novela-zakona-o-ucetnictvi-od-roku-2016/>

MFCR (2015). *Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony*. [Webside]. Retrieved from <http://www.mfcr.cz/cs/ve-rejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi/legislativa-v-ucetnictvi/2015/sdeleni-ministerstva-financi-k-aplikaci-23139>

MPO (2017). *Roční přehled podnikatelů a živností*. [Webside]. Retrieved from <http://www.mpo.cz/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/statisticke-udaje-o-podnikatelich/rocn-prehled-podnikatelu-a-zivnosti--222295/>

PSP ČR (2015). *Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky: Sněmovní tisk 398 – Novela z. o účetnictví – EU*. [Webside]. Retrieved from <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?t=398&o=7>

Široký, J. (2010). *Publikování a presentace výsledků vědy a výzkumu*. [Webside]. Retrieved from [http://www.mvso.cz/data/upload/Projekty/72Publikovani\\_a\\_presentace\\_vysledku\\_VaV.pdf](http://www.mvso.cz/data/upload/Projekty/72Publikovani_a_presentace_vysledku_VaV.pdf)

Účtování.net (2016). *Účetní osnova*. [Webside]. Retrieved from <https://www.uctovani.net/files/ucetni-osnova.pdf>

Účtový rozvrh (2015). *Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele*. [Webside]. Retrieved from <http://www.ucetnicek.cz/images/articles/13/vzorovy-uctovy-rozvrh-pro-podnikatele.pdf>

Vláda ČR (2014). *Ekonomické přínosy členství ČR v Evropské unii*. [Webside]. Retrieved from <http://www.vlada.cz/cz/evropske-zalezitosti/aktualne/ekonomicke-prinosy-clenstvi-cr-v-evropske-unii-118295/>

## ČLÁNKY

Hora, M. (2006). Počátky účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, 1(3), 80-85. Retrieved from <https://www.vse.cz/cfuc/180>

Jindrichovska, I. & Kubicova, D. (2015). Czech accounting academia and practice: Historical roots and current issues. *Accountin and Management Information Systems*, 14, 328-361. Retrieved from [http://www.cig.ase.ro/articles/14\\_2\\_5.pdf](http://www.cig.ase.ro/articles/14_2_5.pdf)

Sačer Mamić, I. (2015). The regulatory Framework of accounting and accounting standard-setting bodies in the European Union member states. *Financial theory and practice*, 39(4), 393-410. doi: 10.3326/fintp.39.4.3



### III. Seznam grafů, obrázků, schémat, a tabulek

#### Seznam grafů

Graf 1: Členění podnikatelů v roce 2016 <sup>(1)</sup> .....	39
Graf 2: Členění jednotek podle kategorií <sup>(1)</sup> .....	40

#### Seznam schémat

Schéma 1: Další členění sekundárních právních aktů.....	8
Schéma 2: Hierarchie účetní legislativy v ČR .....	15
Schéma 3: Provázanost účetních výkazů .....	23
Schéma 4: Metody výpočtu Cash flow .....	24
Schéma 5: Změny ve vykazování mimořádných nákladů a mimořádných výnosů ...	31
Schéma 6: Oceňování výrobků ve vlastních nákladech.....	32

#### Seznam tabulek

Tabulka 1: Kategorie účetních jednotek podle zákon o účetnictví .....	19
Tabulka 2: Metody konsolidace podle ÚJ.....	22
Tabulka 3: Struktura výkazu změn vlastního kapitálu.....	25
Tabulka 4: Příklady správních deliktů za nesplnění povinnosti stanovené Zákonem o účetnictví.....	28
Tabulka 5: Příklady správních deliktů ukládaných účetním jednotkám vedoucích jednoduché účetnictví .....	30
Tabulka 6: Roční přehled podnikatelů v ČR od roku.2013 do roku 2016 .....	39
Tabulka 7: Porovnání směrnice a zákona v oblasti kategorizace.....	40
Tabulka 8: Počet obchodních společností rozdělených podle kategorií ÚJ - stav k 10.4.2014 .....	41
Tabulka 9: Rozpětí kritérií u mikro podniků.....	42
Tabulka 10: Porovnání směrnice a zákon v oblasti skupin ÚJ.....	42
Tabulka 11: Údaje vykazované účetní jednotkou .....	43
Tabulka 12: Sestavování rozvahy pro jednotlivé kategorie účetních jednotek.....	44
Tabulka 13: Porovnání směrnice a českého práva v oblasti rozsahu sestavování rozvahy a jejím členění .....	45
Tabulka 14: Porovnání směrnice a české právní úpravy při vykazování určitých položek rozvahy.....	46

Tabulka 15: Vykazování výkaz zisku a ztráty pro jednotlivé kategorie ÚJ.....	47
Tabulka 16: Porovnání směrnice a české právní úpravy v oblasti výkazu zisku a ztráty .....	47
Tabulka 17: Položky zahrnované do hrubého zisku nebo ztráty ve zkrácené formě výkazu a položky uváděné samostatně .....	48
Tabulka 18: Porovnání směrnice a právní úpravy v ČR v oblasti výkazu o CF změnách VK.....	49
Tabulka 19: Příloha pro jednotlivé kategorie účetních jednotek a její obsah .....	49
Tabulka 20: Porovnání směrnice a českého práva v oblasti přílohy ÚZ.....	50
Tabulka 21: Členění skupin účetních jednotek .....	51
Tabulka 22: Porovnání směrnice a české právní úpravy v oblasti úpravy konsolidované ÚZ .....	52
Tabulka 23: Porovnání směrnice a právní úpravy v ČR v oblasti obsahové náplně výroční zprávy .....	54
Tabulka 24: Porovnání směrnice a českého práva v oblasti zprávy o platbách vládám .....	56
Tabulka 25: Porovnání směrnice a českého práva v oblasti zveřejňování výkazů ....	57
Tabulka 26: Povinnost zveřejňování ÚZ podle kategorií ÚJ .....	58
Tabulka 27: Změny v účtování zřizovacích výdajů .....	59
Tabulka 28: Rozvahy za rok 2015 - 2016 .....	60
Tabulka 29: Změny v účtování mimořádných nákladů a mimořádných výnosů .....	60
Tabulka 30: Změny při účtování aktivace.....	61
Tabulka 31: Výsledovka roku 2015 a 2016 v Kč.....	61
Tabulka 32: Změny při účtování zásob .....	62
Tabulka 33: Rozdíly v účtování zobrazené ve výkaz zisku a ztráty pro rok 2015 a 2016 v Kč.....	63
Tabulka 34: Rozsahy účetních výkazů sestavovaných na území ČR pro jednotlivé kategorie účetních jednotek .....	65
Tabulka 35: Hlavní rozdíly mezi Směrnicí 2013/34/EU a českou právní úpravou ...	67

## IV. Seznam příloh

Příloha č. 1 – Jednotlivé položky z rozvahy a jejich značení

Příloha č. 2 - Registrované subjekty nezařazené do žádné kategorie účetních jednotek

Příloha č. 3 – Výkaz zisku a ztrát ve zkrácené podobě

Příloha č. 4 – Informace uváděné v příloze ÚZ

Příloha č. 5 – Osvobození od konsolidace u mateřského podniku

Příloha č. 6 – Použitý účtový rozvrh

## V. Přílohy

### Příloha č. 1 – Jednotlivé položky z rozvahy a jejich značení

#### **AKTIVA CELKEM**

##### **A. Pohledávky za upsaný základní kapitál**

##### **B. Dlouhodobý majetek**

B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek

B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

B.I.2. Ocenitelná práva

B.I.2.1. Software

B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva

B.I.3. Goodwill

B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

B.II. Dlouhodobý hmotný majetek

B.II.1. Pozemky a stavby

B.II.1.1. Pozemky

B.II.1.2. Stavby

B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory

B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

B.II.4. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů

B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny

B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek

B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

B.III. Dlouhodobý finanční majetek

B.III.1. Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba

B.III.2. Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba

B.III.3. Podíly - podstatný vliv

B.III.4. Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv

B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly

B.III.6. Zápůjčky a úvěry - ostatní

B.III.7. Ostatní dlouhodobý finanční majetek

B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek

B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

##### **C. Oběžná aktiva**

C.I. Zásoby

C.I.1. Materiál

C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary

C.I.3. Výrobky a zboží

C.I.3.1. Výrobky

C.I.3.2. Zboží

C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

- C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby
- C.II. Pohledávky
  - C.II.1. Dlouhodobé pohledávky
    - C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů
    - C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba
    - C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv
    - C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka
    - C.II.1.5. Pohledávky - ostatní
      - C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky
      - C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy
      - C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní
      - C.II.1.5.4. Jiné pohledávky
  - C.II.2. Krátkodobé pohledávky
    - C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů
    - C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba
    - C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv
    - C.II.2.4. Pohledávky - ostatní
      - C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky
      - C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
      - C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky
      - C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy
      - C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní
      - C.II.2.4.6. Jiné pohledávky
- C.III. Krátkodobý finanční majetek
  - C.III.1. Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba
  - C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek
- C.IV. Peněžní prostředky
  - C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně
  - C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech

#### **D. Časové rozlišení aktiv**

- D.1. Náklady příštích období
- D.2. Komplexní náklady příštích období
- D.3. Příjmy příštích období

#### **PASIVA CELKEM**

##### **A. Vlastní kapitál**

- A.I. Základní kapitál
  - A.I.1. Základní kapitál
  - A.I.2. Vlastní podíly (-)
  - A.I.3. Změny základního kapitálu
- A.II. Ážio a kapitálové fondy
  - A.II.1. Ážio
  - A.II.2. Kapitálové fondy
    - A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy
    - A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)
    - A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
    - A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)
    - A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
- A.III. Fondy ze zisku
  - A.III.1. Ostatní rezervní fondy

- A.III.2. Statutární a ostatní fondy
- A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
  - A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
  - A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)
  - A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)
- A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
- A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)

## **B. + C. Cizí zdroje**

### **B. Rezervy**

- B.1. Rezerva na důchody a podobné závazky
- B.2. Rezerva na daň z příjmů
- B.3. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- B.4. Ostatní rezervy

### **C. Závazky**

- C.I. Dlouhodobé závazky
  - C.I.1. Vydané dluhopisy
    - C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy
    - C.I.1.2. Ostatní dluhopisy
  - C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím
  - C.I.3. Dlouhodobé přijaté zálohy
  - C.I.4. Závazky z obchodních vztahů
  - C.I.5. Dlouhodobé směnky k úhradě
  - C.I.6. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
  - C.I.7. Závazky - podstatný vliv
  - C.I.8. Odložený daňový závazek
  - C.I.9. Závazky - ostatní
    - C.I.9.1. Závazky ke společníkům
    - C.I.9.2. Dohadné účty pasivní
    - C.I.9.3. Jiné závazky
- C.II. Krátkodobé závazky
  - C.II.1. Vydané dluhopisy
    - C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy
    - C.II.1.2. Ostatní dluhopisy
  - C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím
  - C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy
  - C.II.4. Závazky z obchodních vztahů
  - C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě
  - C.II.6. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
  - C.II.7. Závazky - podstatný vliv
  - C.II.8. Závazky ostatní
    - C.II.8.1. Závazky ke společníkům
    - C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci
    - C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům
    - C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
    - C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace
    - C.II.8.6. Dohadné účty pasivní
    - C.II.8.7. Jiné závazky

### **D. Časové rozlišení pasiv**

- D.1. Výdaje příštích období
- D.2. Výnosy příštích období

Příloha č. 2 – Registrované subjekty nezařazené do žádné kategorie účetních jednotek

Právní forma	Počet reg. subjektů	Neurčena kategorie	Rozdíl	Rozdíl
a.s.	25 251	21 709	3 542	14,0 %
s. r. o.	371 634	360 174	11 460	3,1 %
k. s.	759	703	56	7,4 %
v. o. s.	6 928	6 900	28	0,4 %
Celkem	404 572	389 486	15 086	3,7 %

Zdroj: Vlastní zpracování

### Příloha č. 3 – Výkaz zisku a ztrát ve zkrácené podobě

Druhové členění		Účelové členění	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
II.	Tržby za prodej zboží	A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
A.	Výkonová spotřeba	*	Hrubý zisk nebo ztráta
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
C.	Aktivace	C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)
D.	Osobní náklady	II.	Ostatní provozní výnosy
E.	Úpravy hodnota v provozní oblasti	D.	Ostatní provozní náklady
III.	Ostatní provozní výnosy	*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
F.	Ostatní provozní náklady	III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly
*	Provozní výsledek hospodaření	E.	Náklady vynaložené na prodané podíly
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	F.	Náklady související s ostatním finančním majetkem
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	V.	Výnosové úroky a podobné výnosy
H.	Náklady související s ostatním finančním majetkem	G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	H.	Nákladové úroky a podobné náklady
I.	Úpravy hodnota a rezervy ve finanční oblasti	VI.	Ostatní finanční výnosy
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	I.	Ostatní finanční náklady
VII.	Ostatní finanční výnosy	*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
K.	Ostatní finanční náklady	**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
**	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	J.	Daň z příjmu
	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníků	K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
*	Čistý obrat za účetní období	*	Čistý obrat za účetní období

Zdroj: Vyhláška 500/2002 Sb.



## Příloha č. 4 - Informace uváděné v příloze ÚZ

<b>Základní informace uváděné v příloze ÚZ</b>	
<b>§ 39</b>	<b>Článek 16, odst. 1</b>
<p>závazky ke společníkům dle §18 odst. 3;</p> <p>obecné účetní zásady a metody včetně odchylek - zejména se to týká oblasti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• oceňování majetku a závazků,</li> <li>• úprav hodnot majetku,</li> <li>• kurzové rozdíly při rozdílných měnách,</li> <li>• reálné hodnoty majetku a závazků;</li> </ul> <p>oceňování reálnou hodnotou (modely a techniky) včetně důvodů přecenění u finančního majetku (ekvivalence), derivátů;</p> <p>pohledávky a dluhy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se splatností delší než 5 let,</li> <li>• kryté věcnými zárukami včetně povahy a forma záruk.;</li> </ul> <p>zálohy, závdavky, zápůjčky, úvěrů poskytnuté členům řídicích, kontrolních či správních orgánů včetně jejich výše, úrokové sazby, podmínek a přehledu promínutých, splatných, odepsaných částek, zajištění v souhrnu pro každou z kategorií osob;</p> <p>výnosy a náklady mimořádné povahy;</p> <p>závazkové a podmíněné závazkové vztahy a poskytnuté věcné záruky nevykázané v rozvaze včetně jejich povahy a formy (zvláště jsou uváděny penzijní závazky a závazky vůči jednotkám, které jsou součástí konsolidačního celku a přidruženým ÚJ);</p> <p>průměrný přepočtený počet zaměstnanců.</p>	<p>účetní pravidla;</p> <p>při přeceňování aktiv:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• pohyby ve fondu z přecenění (včetně daňového hlediska),</li> <li>• hodnotu nepřeceněného aktiva z rozvahy;</li> </ul> <p>u finančních nástrojů aj. oceňovaných reálnou hodnotou:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• modely a techniky u nástrojů, kde lze obtížně určit hodnověrný trh,</li> <li>• reálnou hodnotu změny zaznamenané ve výsledovce nebo ve fondu z přecenění,</li> <li>• rozsah, povaha a podmínky ovlivňující výši, budoucí peněžní toky a časový průběh,</li> <li>• pohyby ve fondu z přecenění během účetního období;</li> </ul> <p>výši finančních závazků, záruk, podmíněných závazků nevykazovaných v rozvaze (včetně samostatného uvedení penzijních závazků, závazků vůči podnikům ve skupině či podnikům přidruženým);</p> <p>výši záloh a úvěrů včetně úrokových sazeb, podmínek aj. poskytnutých správním, řídicím a dozorčím orgánům;</p> <p>mimořádné náklady a výnosy pro svůj objem nebo původ;</p> <p>závazky podniku:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se zbytkovou splatností delší než 5 let</li> <li>• kryté věcnými zárukami (včetně formy a povahy záruk)</li> </ul> <p>průměrná počet zaměstnanců.</p>

<b>Informace uváděné v příloze pro malé a mikro ÚJ s povinností auditu</b>	
<b>§ 39a</b>	<b>Článek 16, odst. 2</b>
<p>dlouhodobých aktivech a jejich opravných položkách (zůstatky, přírůstky, úbytku) a úroky započítávají-li se do ceny majetku;</p> <p>údaje o ÚJ sestavující konsolidovanou ÚZ (název, sídlo);</p> <p>operace nezahrnuté v rozvaze (zejména jejich povaha a účel);</p> <p>události, ke kterým došlo po rozvahovém dni (pokud nejsou součástí rozvahy nebo výsledovky);</p> <p>transakce se spřízněnými osobami uzavřeny za jiných než obvyklých podmínek;</p> <p>uvádění souhrnných informací o transakcích vyjma případů, kdy samostatně uvedené informace pomohou pochopit dopad transakcí;</p> <p>výše uvedené transakce může ÚJ omezit jen na ty, uzavřené mezi danou ÚJ a členy řídicích, kontrolních či správních orgánů, konsolidující ÚJ, ÚJ s podstatným vlivem, konsolidovanými ÚJ či přidruženými ÚJ.</p> <p>neuvádějí se informace o transakcích v rámci konsolidačního celku, pokud jsou vlastněny konsolidovanou jednotkou</p>	<p>u položek dlouhodobého majetku (pořizovací cenu či výrobní náklady při alternativní metodě oceňování, přírůstky, úbytky, úpravy hodnot včetně kumulovaných, kapitalizace úroků do výrobních nákladů, pokud je to členským státem povoleno);</p> <p>název a sídlo podniku sestavujícího konsolidovanou ÚZ nejužší skupiny, jejímž členem je dceřiný podnik;</p> <p>povahu a obchodní účel operací podniku, které nejsou součástí rozvahy;</p> <p>povahu významných událostí, které nastaly po rozvahovém dni včetně finančního dopadu;</p> <p>transakce včetně jejich objemu, povahy a aj., u kterých členské státy mohou povolit či vyžadovat omezení informací jen na transakce uzavřené za jiných, než běžných podmínek:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• s vlastníky držící účasti v podniku,</li> <li>• s podniky, ve kterých má účast,</li> <li>• se členy správní, dozorčích či řídicích orgánů.</li> </ul>
<b>Informace uváděné v příloze středními a velkými ÚJ</b>	
<b>§ 39b</b>	<b>Článek 17, odst. 1</b>
<p>název a sídlo konsolidovaných či přidružených ÚJ s vyčíslením jejich podílu na základním kapitálu (případně se uvádí výše vlastního kapitálu a hospodářského výsledku kromě přidružených ÚJ, které nezveřejňují ÚZ), pokud jejich uvedením nedojde k poškození ÚJ nebo nejsou součástí konsolidované ÚZ;</p> <p>název a sídlo podniku:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kde je podnik společníkem s ručením omezeným včetně právní formy,</li> </ul>	<p>u položek dlouhodobého majetku (pořizovací cenu či výrobní náklady při alternativní metodě oceňování, přírůstky, úbytky, úpravy hodnot včetně kumulovaných, kapitalizace úroků do výrobních nákladů, pokud je to členským státem povoleno);</p> <p>výši a důvod úprav hodnoty dlouhodobého a krátkodobého majetku pro daňové účely, pokud se provádějí;</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• sestavující konsolidovanou ÚZ nejširší či nejužší skupiny včetně dceřiných podniků;</li> </ul> <p>místo získání konsolidované ÚZ, je-li to možné;</p> <p>hodnotu (jmenovitou/účetní) vydaných akcií v daném účetním období s uvedením jejich počtu a druhového členění (to platí i pro podíly);</p> <p>počet vyměnitelných dluhopisů nebo cenových papírů včetně počtu a rozsahu práv;</p> <p>průměrný přepočtený počet zaměstnanců podle kategorií;</p> <p>výši odměn členů řídicích, kontrolních či správních orgánů a penzijní závazky k bývalým členům;</p> <p>informace o dělení zisku či vypořádání ztráty;</p> <p>u dlouhodobých aktiv jsou uváděny zůstatky, přírůstky, úbytky, opravné položky a oprávky včetně hodnot na počátku a konci období a případná výše úroků, je-li součástí ocenění;</p> <p>výši a vývoj odložené daně koncem období;</p> <p>operace nezahrnuté v rozvaze včetně jejich povahy, účelu, finančního dopadu, významných rizik a přínosů;</p> <p>transakce uzavřené se spřízněnými stranami (podle IFRS) za jiných než běžných podmínek, včetně objemu, povahy vztahu s touto stranou aj. sloužící pro pochopení fin. situace ÚJ (informace o transakcích lze seskupovat, pokud pro pochopení jejich dopadu nemusí být uváděny samostatně);</p> <p>nemusí být uváděny transakce mezi skupinami, pokud konsolidující ÚJ účastníci se transakce jsou konsolidovanou ÚJ plně vlastněny.</p>	<p>další informace při oceňování finančních nástrojů na základě pořizovací ceny nebo výrobních nákladů (čl. 17, odst. 1, c);</p> <p>odměny členům řídicích, správních a dozorčích orgánů a penzijní závazky pro bývalé členy;</p> <p>průměrná počet zaměstnanců podle kategorií včetně osobních a penzijních nákladů;</p> <p>vývoj rezervy na odloženou daň během období, pokud se vytváří;</p> <p>název a sídlo podniku držící účasti (včetně podílu na základním kapitálu, výši vlastního kapitálu a hospodářského výsledku – nemusí se použít u mateřského podniku, pokud jsou informace zahrnuty do konsolidované ÚZ tohoto podniku nebo širší skupiny a za jiných podmínek uvedených v čl. 17, odst. 2, b);</p> <p>počet, druh a jmenovitou hodnotu upsaných akcií v daném období;</p> <p>prioritní akcie, konvertibilní dluhopisy, warranty, opce, aj. včetně počtu a rozsahu práv;</p> <p>název a sídlo podniku:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kde je podnik společníkem s ručením omezeným včetně právní formy,</li> <li>• sestavující konsolidovanou ÚZ nejširší či nejužší skupiny včetně dceřiných podniků;</li> </ul> <p>místo získání konsolidované ÚZ, je-li to možné;</p> <p>navrhované rozdělení zisku či vypořádání ztráty;</p> <p>povahu a obchodní účel podniků nezahrnutých v rozvaze včetně rizik a přínosů;</p> <p>povahu významných událostí, které nastaly po rozvahovém dni včetně finančního dopadu;</p> <p>transakce uzavřené se spřízněnými stranami včetně objemu, povahy a aj. – členské státy mohou povolit či vyžadovat transakce uzavřené za jiných, než běžných podmínek;</p>
---	--

	nemusí být uváděny transakce mezi skupinami, pokud dceřiné podniky účastníci se transakce jsou členem skupiny plně vlastněny.
<b>Informace v příloze uváděné velkými ÚJ</b>	
<b>§ 39c</b>	<b>Článek 18</b>
<p>členění tržeb:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• podle zboží, výrobků, služeb,</li> <li>• podle činností,</li> <li>• podle zeměpisné polohy trhů</li> </ul> <p>pokud se trhy liší z hlediska způsobu organizování prodeje či poskytování služeb, které jsou součástí běžné činnosti ÚJ.</p> <p>Jsou uváděny celkové odměny auditorovi a další odměny za provedení:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ročního auditu,</li> <li>• ověřovací zakázky,</li> <li>• daňové poradenství a</li> <li>• neauditorských služeb (informace se neuvádějí, pokud jsou součástí konsolidované ÚZ).</li> </ul>	<p>čistý obrat v členění:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• podle kategorií činností,</li> <li>• podle zeměpisných trhů,</li> </ul> <p>pokud se liší z hlediska způsobu organizování tohoto trhu;</p> <p>Odměny účtované statutárnímu auditorovi nebo auditorské společnosti za</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• provedení auditu,</li> <li>• ověřovací služby,</li> <li>• daňové poradenství,</li> <li>• neauditorské služby.</li> </ul>

(Vyhláška 500/2002 Sb.; Směrnice 2013/34/EU)

Poznámka: Informace jsou uváděny ve stejném pořadí jako je pořadí stanovené ve Směrnici 2013/34/EU a ve Vyhlášce 500/2002 Sb.

## Příloha č. 5 – Osvobození od konsolidace u mateřského podniku

Mateřskému podniku, jež je současně dceřiným podnikem<sup>28</sup> (podle směrnice označovaný také jako „osvobozený podnik“):

- a) je **dovoleno** osvobodit od sestavování konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy za podmínky, že se řídí vnitrostátním právem a jeho mateřský podnik se **řídí** právem členského státu a zároveň:
  - 1) dle článku 23, odst. 3 veškeré podíly osvobozené podniku jsou v držení jeho mateřského podniku nebo 90 % (a více) podílu osvobozené podniku je v držení mateřského podniku a akcionáři nebo společníci s osvobozením souhlasí;
  - 2) dle článku 23, odst. 4 dceřiné společnosti osvobozeného podniku jsou konsolidovány mateřským podnikem v rámci širší skupiny podniků (podle práva členského státu) a osvobozený podnik zveřejňuje určité dokumenty (konsolidovanou ÚZ, konsolidovanou výroční zprávu, zprávu auditora aj.) podle práva, kterým se řídí. Zároveň daný podnik uvádí v příloze informace o mateřském podniku a skutečnost, že je osvobozen od sestavování konsolidovaných výkazů.
- b) je **umožněno** se osvobodit od sestavování konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy za podmínky, že se řídí vnitrostátním právem a jeho mateřský podnik se **řídí** právem členského státu a zároveň dle článku 23, odst. 5 akcionáři či společníci vlastní určitý podíl (u a.s. a k.s. nižší než 10 % upsaného základního kapitálu, u ostatních forem max. 20 % upsaného základního kapitálu) osvobozeného podniku, nezažádali 6 měsíců před skončením účetního období o zhotovení konsolidované účetní závěrky či jim členský stát osvobození za určitých podmínek nenařídil.
- c) je **umožněno** se osvobodit od sestavování konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy za podmínky, že se řídí vnitrostátním právem a jeho mateřský podnik se **neřídí** právem členského státu a zároveň dle článku 23, odst. 8 dceřiné společnosti osvobozeného podniku jsou konsolidovány mateřským podnikem v rámci širší skupiny podniků a současně ověřená konsolidovaná ÚZ a konsolidovaná výroční zpráva byla zhotovena dle podmínek stanovených ve směrnici, v mezinárodních účetních standardech nebo srovnatelným způsobem (Směrnice 2013/34/EU).

---

<sup>28</sup> Může se jednat i o subjekt veřejného zájmu vyjma subjektu, jehož cenné papíry jsou obchodovány na regulované trhu některého členského státu (Směrnice 2013/34/EU).



# Účtový rozvrh 2015

## VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro studijní účely 2015)

<b>Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK</b>	<b>08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku</b>	195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám	322 – Smlenky k úhradě
<b>01 – Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	081 – Oprávky ke stavbám	196 – Opravná položka ke zboží	324 – Přijaté provozní zálohy
011 – Zřizovací výdaje	082 – Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí	197 – Opravná položka k zálohám na materiál	325 – Ostatní závazky
012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	085 – Oprávky k píštělským celkům trvalých porostů	198 – Opravná položka k zálohám na zboží	<b>33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi</b>
013 – Software	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám	199 – Opravná položka k zálohám na zvířata	331 – Zaměstnanci
014 – Ocenitelná práva	089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku		333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
015 – Goodwill			335 – Pohledávky za zaměstnanci
019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	<b>09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku</b>	<b>Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY</b>	336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
<b>02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný</b>	091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku	<b>21 – Peníze</b>	<b>34 – Zúčtování daní a dotací</b>
021 – Stavby	092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	211 – Pokladna	341 – Daň z příjmů
022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku	213 – Cenny	342 – Ostatní přímé daně
025 – Pěstičské celky trvalých porostů	094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku	<b>22 – Účty v bankách</b>	343 – Daň z přidané hodnoty
026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny	095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek	221 – Bankovní účty	345 – Ostatní daně a poplatky
029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek	096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku	<b>23 – Krátkodobé bankovní úvěry</b>	346 – Dotace ze státního rozpočtu
<b>03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný</b>	097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	231 – Krátkodobé bankovní úvěry	347 – Ostatní dotace
031 – Pozemky	098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	232 – Eskontní úvěry	349 – Spojovací účet k DPH
032 – Umělecká díla a sbírky		<b>24 – Krátkodobé finanční výpomoci</b>	<b>35 – Pohledávky za společnostmi</b>
<b>04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek</b>	<b>Účtová třída 1 – ZÁSOBY</b>	241 – Emitované krátkodobé dluhopisy	351 – Pohledávky – ovládající a řídicí osoba
041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	<b>11 – Materiál</b>	249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	352 – Pohledávky – podstatný vliv
042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	111 – Pořízení materiálu	<b>25 – Krátkodobé cenové papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek</b>	353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku	112 – Materiál na skladě	251 – Majetkové cenové papíry k obchodování	354 – Pohledávky za společnosti při úhradě ztráty
<b>05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</b>	119 – Materiál na cestě	252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	355 – Ostatní pohledávky za společnostmi obchodní korporace
051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	<b>12 – Zásoby vlastní výroby</b>	253 – Dluhové cenové papíry k obchodování	358 – Pohledávky k účastníkům sdružení
052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	121 – Nedokončená výroba	255 – Vlastní dluhopisy	<b>36 – Závazky ke společnostem</b>
053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	122 – Polotovary vlastní výroby	256 – Dluhové cenové papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti	361 – Závazky – ovládající a řídicí osoba
<b>06 – Dlouhodobý finanční majetek</b>	123 – Výrobky	257 – Ostatní cenové papíry	362 – Závazky – podstatný vliv
061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách	124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku	364 – Závazky ke společnostem při rozdělování zisku
062 – Podíly v účetních jednotkách psd podstatným vlivem	<b>13 – Zboží</b>	<b>26 – Převody mezi finančními účty</b>	365 – Ostatní závazky ke společnostem obchodní korporace
063 – Ostatní cenové papíry a podíly	131 – Pořízení zboží	261 – Peníze na cestě	366 – Závazky ke společnostem a členům družstva ze závislé činnosti
065 – Dluhové cenové papíry držené do splatnosti	132 – Zboží na skladě a v prodejnách	<b>29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku</b>	367 – Závazky z uplynulých nesplacených cenových papírů a kladů
066 – Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	139 – Zboží na cestě	291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku	368 – Závazky k účastníkům sdružení
067 – Ostatní půjčky	<b>15 – Poskytnuté zálohy na zásoby</b>	<b>Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY</b>	<b>37 – Jiné pohledávky a závazky</b>
069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek	151 – Poskytnuté zálohy na materiál	<b>31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)</b>	371 – Pohledávky z prodeje podniku
<b>07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku</b>	152 – Poskytnuté zálohy na zvířata	311 – Oděratelé	372 – Závazky z koupě podniku
071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům	153 – Poskytnuté zálohy na zboží	313 – Pohledávky za eskontované cenové papíry	373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	<b>19 – Opravné položky k zásobám</b>	314 – Poskytnuté provozní zálohy	374 – Pohledávky z pronájmu
073 – Oprávky k softwaru	191 – Opravná položka k materiálu	315 – Ostatní pohledávky	375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
074 – Oprávky k oceňovacím právním	192 – Opravná položka k nedokončené výrobě	<b>32 – Závazky (krátkodobé)</b>	376 – Nákupní opce
075 – Oprávky ke goodwillu	193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby	321 – Dodavatelé	377 – Prodané opce
079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku	194 – Opravná položka k výrobkům		378 – Jiné pohledávky
			379 – Jiné závazky
			<b>38 – Přechné účty aktiv a pasiv</b>
			381 – Náklady příštích období
			382 – Kompletní náklady příštích období
383 – Výdaje příštích období	<b>49 – Individuální podnikatel</b>	557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	614 – Změna stavu zvířat
384 – Výnosy příštích období	491 – Účet individuálního podnikatele	558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	<b>62 – Aktivace</b>
385 – Příjmy příštích období	<b>Účtová třída 5 – NÁKLADY</b>	559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti	621 – Aktivace materiálu a zboží
388 – Dobadné účty aktivní	<b>50 – Spotřebované nákupy</b>	56 – Finanční náklady	622 – Aktivace vnitropodnikových služeb
389 – Dobadné účty pasivní	501 – Spotřeba materiálu	561 – Prodané cenové papíry a podíly	623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
<b>39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování</b>	502 – Spotřeba energie	562 – Úroky	624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
391 – Opravná položka k pohledávkám	503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	563 – Kursové ztráty	64 – Jiné provozní výnosy
395 – Vnitřní zúčtování	504 – Prodané zboží	564 – Náklady z přecenění cenových papírů	641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
398 – Spojovací účet při sdružení	<b>51 – Služby</b>	566 – Náklady z finančního majetku	642 – Tržby z prodeje materiálu
<b>Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY</b>	511 – Opravy a udržování	567 – Náklady z derivátových operací	644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
<b>41 – Základní kapitál a kapitálové fondy</b>	512 – Cestovné	568 – Ostatní finanční náklady	646 – Výnosy z odespaných pohledávek
411 – Základní kapitál	513 – Náklady na reprezentaci	569 – Manka a škody na finančním majetku	648 – Ostatní provozní výnosy
412 – Ažio	518 – Ostatní služby	<b>57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů</b>	<b>66 – Finanční výnosy</b>
413 – Ostatní kapitálové fondy	<b>52 – Osobní náklady</b>	574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv	661 – Tržby z prodeje cenových papírů a podílů
414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	521 – Mzdové náklady	579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti	662 – Úroky
418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	522 – Příjmy společností a členů družstva ze závislé činnosti	<b>58 – Mimořádné náklady</b>	663 – Kursové zisky
419 – Změny základního kapitálu	523 – Odměny členům orgánů obchodních korporací	581 – Náklady na změnu metody	664 – Výnosy z přecenění cenových papírů
<b>42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření</b>	524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	582 – Škody	665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
421 – Rezervní fondy	525 – Ostatní sociální pojištění	584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv	666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
422 – Nedělitelný fond	526 – Zdravotní a sociální pojištění individuálního podnikatele	588 – Ostatní mimořádné náklady	668 – Ostatní finanční výnosy
423 – Statutární fondy	527 – Zákonné sociální náklady	589 – Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti	<b>68 – Mimořádné výnosy</b>
424 – Ostatní fondy	528 – Ostatní sociální náklady	<b>59 – Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů</b>	681 – Výnosy ze změny metody
427 – Jiný výsledek hospodaření minulých let	<b>53 – Daně a poplatky</b>	591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	688 – Ostatní mimořádné výnosy
428 – Neurodělný zisk minulých let	531 – Daň silnicí	592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená	<b>69 – Převodové účty</b>
429 – Neuhrazená ztráta minulých let	532 – Daň z nemovitých věcí	593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná	697 – Převod provozních výnosů
<b>43 – Výsledek hospodaření</b>	538 – Ostatní daně a poplatky	594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená	698 – Převod finančních výnosů
431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	<b>54 – Jiné provozní náklady</b>	595 – Dodatečné odvody daně z příjmů	<b>Účtová třída 7 – ZÁVĚROKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY</b>
432 – Zálohy na podíly na zisku	541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společnostem	<b>70 – Účty rozvažné</b>
<b>45 – Rezervy</b>	542 – Prodaný materiál	597 – Převod provozních nákladů	701 – Počáteční účet rozvažný
451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů	543 – Dary	598 – Převod finančních nákladů	702 – Konečný účet rozvažný
453 – Rezerva na daň z příjmů	544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	599 – Tvorba a zúčtování rezerv na daň z příjmů	<b>71 – Účet zisků a ztrát</b>
459 – Ostatní rezervy	545 – Ostatní pokuty a úroky	<b>Účtová třída 6 – VÝNOSY</b>	710 – Účet zisků a ztrát
<b>46 – Dlouhodobé bankovní úvěry</b>	546 – Odpis pohledávek	<b>60 – Tržby za vlastní výkony a zboží</b>	<b>75 až 79 – Podrozvahové účty</b>
461 – Bankovní úvěry	548 – Ostatní provozní náklady	601 – Tržby za vlastní výroby	<b>Účtová třída 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ</b>
<b>47 – Dlouhodobé závazky</b>	549 – Manka a škody z provozní činnosti	602 – Tržby z prodeje služeb	Jitka Vachová – vzdělávání www.učetnick.cz
471 – Dlouhodobé závazky – ovládající a řídicí osoba	<b>55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů</b>	604 – Tržby za zboží	Literatura: Účebnice účetnictví 2015 od Pavla Šubla
472 – Dlouhodobé závazky – podstatný vliv	551 – Odřizby dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	<b>61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti</b>	
473 – Emitované dluhopisy	552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů	611 – Změna stavu nedokončené výroby	
474 – Závazky z pronájmu	554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby	
475 – Dlouhodobé přijaté zálohy	555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období	613 – Změna stavu výrobků	
478 – Dlouhodobé smlenky k úhradě			
479 – Jiné dlouhodobé závazky			
<b>48 – Odložené daňové závazky a pohledávka</b>			
481 – Odložené daňové závazky a pohledávka			

Zdroj: Účtový rozvrh, 2015