

10 PŘÍLOHA JAKO KOMENTÁŘ K ÚČETNÍM VÝKAZŮM A NOSITEL DALŠÍCH PODSTATNÝCH INFORMACÍ PRO UŽIVATELE

Příloha v účetní závěrce, tj. komentář k účetním výkazům, který s nimi vytváří nedílný celek – účetní závěrku, má velmi významnou úlohu. Musí vysvětlit uživatelům účetních informací nejen, za jakou účetní jednotku jsou prezentovány, ale na jakých účetních zásadách, s jakými účetními metodami, případně odchylkami od nich byly sestaveny do účetních výkazů. Ne všechny informace lze srovnat do účetních výkazů, a pokud ano, nemusí být jednoduché v nich číst. Proto se sestavuje příloha, která má komentovat informace v účetních výkazech, dále je doplňovat a rozšiřovat. Aby byly účetní výkazy správně přečteny, je potřeba nahlížet pozorně do přílohy.

Všechny účetní jednotky jsou povinny vykázat v příloze **základní informace**. Vyhláška 500 stanoví **další informace** v příloze v účetní závěrce, a to zvláště pro mikro a malé účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a zvláště pro střední a velké účetní jednotky. Velké účetní jednotky navíc ještě zveřejňují v příloze v účetní závěrce **doplňující informace**.

10.1 Základní informace

10.1.1 Identifikační údaje

Příloha by měla jednoznačně identifikovat účetní jednotku, vymezit v jakých právních a organizačních vztazích působí a charakterizovat blíže management a zaměstnance pomocí statistických a účetních informací.

Aby byla jednoznačně identifikována účetní jednotka, jsou ZÚ (§ 18 odst. 2) a prováděcími vyhláškami (pro podnikatele Vyhláška 500, § 39) stanoveny údaje, které musí být vykázány.

- Jméno (název) účetní jednotky. Jménem právnické osoby je její název.
- Sídlo (u právnických osob, které mají sídlo na území České republiky, u zahraničních osob, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou

činnost podle zvláštních právních předpisů, u organizačních složek státu) nebo bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště (u fyzických osob).

- Identifikační číslo osoby, pokud je má účetní jednotka přiděleno. Identifikační číslo osoby přiděluje jako hlavní autorita Český statistický úřad. Jedná se o unikátní osmimístné IČO, které však nemá dán žádný systém s výjimkou poslední číslice, která je kontrolní.
- Právní forma účetní jednotky.
- Předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla účetní jednotka zřízena.
- Rozvahový den, tj. den nebo jiný okamžik, k němuž se sestavuje příloha, resp. účetní závěrka.
- Okamžik sestavení účetní závěrky (účetní závěrka se považuje za sestavenou od okamžiku, kdy statutární orgán připojí svůj podpisový záznam).
- Podpisový záznam statutárního orgánu (podpisový záznam může mít různou formu, a to v závislosti na tom, jakou formu má účetní závěrka – listinnou, technickou nebo smíšenou, pak bude připojován vlastnoruční podpis nebo elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě). Ze znění ZÚ ve vazbě dříve na obchodní zákoník,⁷¹ dnes na NOZ, se převážně dovozuje, že v podpisování účetní závěrky nemůže statutární orgán být nahrazen prokuristou.⁷²

10.1.2 Obecné účetní zásady, používané účetní metody, odchylky

Proto, aby bylo možné správně číst účetní výkazy, musí příloha vymezit obecné účetní zásady, používané účetní metody a případně se vyjádřit k odchylkám, podle kterých postupovala.

- **Účetní zásady a účetní metody.** Příloha musí obsahovat informace o aplikaci obecných účetních zásad, o použitých účetních metodách, způsobech oceňování a způsobech odpisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky a pro analýzu údajů, které jsou obsažené v rozvaze a ve výkaze zisku a ztráty. V případě uplatnění účetních zásad je důležité, aby účetní jednotka vymezila hladinu významnosti, vyjádřila se k zabezpečení srovnatelnosti, případně srozumitelnosti a spolehlivosti účetních informací. Při aplikaci účetních zásad musí být prioritou věrné

⁷¹ Obchodní zákoník.

⁷² Statutární orgán (v osobní korporaci každý její společník), v kapitálové společnosti jednatel, předseda představenstva, je ustanoven valnou hromadou. Může jím být osoba z řad společníků, ale i třetí osoba. Prokuru uděluje podnikatel zapsaný v obchodním rejstříku prokuristovi k právním jednáním, ke kterým dochází při provozu obchodního závodu. Viz například IVANCO, P.; KUČÍREK, T. Účetní závěrka, prohlášení vedení a smlouva o provedení auditu – podepisování. *AUDITOR*, roč. XVIII, č. 9, 2011, s. 32–33. ISSN 1210-9096.

a poctivé zobrazení skutečností, tzn. použití účetních metod takovým způsobem, aby byly nastalé skutečnosti věrně zobrazeny. Do této části patří také (není-li to v závěru přílohy) vyjádření se k zásadě neomezené doby trvání účetní jednotky, ke stálosti účetních metod, zda nedošlo mezi účetními obdobími ke změnám, jaké byly případně dopady z provedených změn. V účetní jednotce také mohlo dojít ke skutečností, kdy musela být dána přednost obsahu před formou, jakou byla daná skutečnost dokumentována. Účetní metody jsou vymezeny v ZÚ a podrobněji popsány v prováděcí vyhlášce. Účetní jednotka má možnost v některých případech volit mezi variantními přístupy. Tato volba, přístupy k účetním metodám a k jejich aplikaci na konkrétní účetní případy musí být uvedena v této části přílohy (co spadá v případě stanovení pořizovací ceny do nákladů s pořízením souvisejících, jak jsou tvořeny vnitropodnikové ceny, jaké metody a způsoby odpisování se používají).

- **Změny účetních metod** v průběhu účetního období jsou zakázány, mezi účetními obdobími nejsou povoleny, ledaže tím dojde k věrnějšímu zobrazení nastalé skutečnosti. V případě změny metody je od prvního dne ovlivněno nové účetní období. Aby byly srovnatelné s tímto obdobím také informace za minulé účetní období, provede se vyčíslení dopadu na příslušná data a upraví se položka Jiný výsledek hospodaření za minulé období. Tuto skutečnost je vhodné podrobně komentovat v příloze.
- **Odchytky od účetních metod.** Účetní jednotka se může, pokud to povede k věrnému a poctivému zobrazení nastalých skutečností, odchýlit od účetních metod, jak jsou uvedeny v prováděcích předpisech k ZÚ. Pokud tak učiní, pak musí v příloze uvést informace o těchto odchylkách od metod s tím, že zároveň uvede jejich vliv na majetek a závazky, na finanční situaci účetní jednotky a její výsledek hospodaření.
- **Oceňování.** Příloha bude obsahovat významné informace týkající se:
 - způsobu stanovení opravných položek (dočasné snížení hodnoty majetku) a oprávek (trvalé snížení hodnoty majetku) k majetku s uvedením zdroje informací pro stanovení výše opravných položek a oprávek;
 - způsobu uplatněného při přepočtu údajů v cizích měnách na českou měnu;
 - způsobu stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků podle ZÚ;
 - oceňovacího modelu při ocenění reálnou hodnotou;
 - popisu změny reálné hodnoty;
 - způsobu oceňování cenných papírů a podílů ekvivalencí;
 - derivátů (pro každý druh derivátů se uvádějí údaje o rozsahu a podstatě včetně hlavních podmínek a okolností, které mohou ovlivnit výši, časový průběh a určitost budoucích peněžních toků, dále tabulku s uvedením změn reálné hodnoty během účetního období na příslušném účtu vlastního kapitálu);
 - důvodů neocenění majetku a závazků reálnou hodnotou nebo ekvivalencí – v takové situaci může být uvedena případná opravná položka.

10.1.3 Doplnující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztráty

Přesto, že účetní výkazy rozvaha a výsledovka přehledně uvádějí řadu informací, je nezbytné je v příloze rozvést a doplnit.

- **Doplnující informace k položkám výkazů.** Vysvětlena musí být každá významná položka nebo skupina položek rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty, jejichž uvedení je podstatné pro analýzu a pro hodnocení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky, a tyto informace nevyplývají přímo ani nepřímo z těchto výkazů. Uvádějí se přírůstky a úbytky významných položek aktiv. Nejvhodnější formou jsou samostatné tabulky.
- **Doplnující informace k výkazům – údaje, které nejsou samostatně vykázány.** Jedná se zejména o:
 - vyšší pohledávek a dluhů, které mají k rozvahovému dni dobu splatnosti delší než 5 let,
 - celkovou vyšší pohledávek a dluhů, které jsou kryty věcnými zárukami s uvedením povahy a formy záruk,
 - vyšší záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů, které byly poskytnuty členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů; účetní jednotka uvede úrokovou sazbu, hlavní podmínky a dosud splacené, odepsané nebo prominuté částky, dále poskytnutá zajištění a ostatní plnění uvedeným osobám (v souhrnné výši pro každou kategorii osob),
 - vyšší a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým obsahem nebo původem.

10.1.4 Informace, které nejsou v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty

Některé účetní informace se nevykazují v rozvaze ani výsledovce. Účetní jednotka o nich účtuje například na podrozvahových účtech nebo je vede v různých pomocných evidencích. Z nich potom čerpá významné informace do této části přílohy. Jedná se zejména o:

- celkovou vyšší pohledávek závazků (ne všechny závazky jsou vykázány v rozvaze v cizích zdrojích, např. celkové závazky související se smlouvami na finanční leasing majetku se v rozvaze nevykazují),
- podmíněné pohledávky a dluhy,
- poskytnuté věcné záruky (s uvedením jejich povahy a formy, pokud nejsou vykázány v rozvaze),
- penzijní závazky,
- závazky vůči účetním jednotkám v konsolidačním celku a přidruženým účetním jednotkám.

Dále se uvádí průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období.


10.2 Další informace v příloze – mikro a malé auditované účetní jednotky

ZÚ nařizuje **malé** účetní jednotce (nepřesahuje alespoň 2 kritéria: aktiva celkem netto 100 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců 50), pokud je **akciovou společností** nebo **svěřenským fondem**, v případě, že za účetní období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetní období bezprostředně předcházející, nechat si provést povinně audit účetní závěrky, pokud překročila nebo již dosáhla alespoň jednu z uvedených hodnot:

1. aktiva celkem 40 000 000 Kč,
2. roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,
3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Ostatní malé účetní jednotky mají audit tehdy, pokud k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetní období bezprostředně předcházející, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 výše uvedené hodnoty.

Mikro účetní jednotky § 20 ZÚ neřeší, neboť logicky z definice mikro účetní jednotky vyplývá, že jí nemůže vzniknout překročením limitů pro audit povinnost nechat si účetní závěrku ověřit auditorem.

Mikro účetní jednotka je ta, která nepřekračuje alespoň dvě kritéria: aktiva netto 9 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 18 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců 10. 

Paragraf 39a přesto řeší další informace v příloze v účetní závěrce i pro mikro účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Malá auditovaná, případně mikro auditovaná, účetní jednotka dále uvede v příloze v účetní závěrce:

- výňatek z tabulkové předvahy za veškerý dlouhodobý majetek, tj. počáteční stavy, obraty na straně MD, obraty na straně D, konečné stavy,
- výši úroků, pokud jsou součástí ocenění aktiv,
- povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze (uvádějí se pouze verbální, nikoliv finanční informace),
- informace o transakcích uzavřených se spřízněnou stranou, které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek (objem transakcí, vztah se spřízněnou stranou), a to minimálně u transakcí uzavřených mezi účetní jednotkou a
 - členy řídicích, kontrolních a případně správních orgánů,
 - jejími konsolidujícími účetními jednotkami nebo účetními jednotkami s podstatným vlivem (nad 20 %),
 - jejími konsolidovanými účetními jednotkami nebo přidruženými účetními jednotkami.

10.3 Další informace v příloze – střední a velké účetní jednotky

Střední a velká účetní jednotka uvede v příloze v účetní závěrce základní informace (viz bod 10.1). Dále uvede sídlo konsolidovaných účetních jednotek nebo přidružených účetních jednotek, u nichž vykáže:

- výši podílu na základním kapitálu,
- výši vlastního kapitálu a
- výši výsledku hospodaření.

Uvedené informace neuvádí v příloze:

- účetní jednotky, které jsou přidružené a nemají povinnost zveřejňovat účetní závěrku,
- účetní jednotky, u nichž by zveřejněním informací došlo k jejich poškození,
- účetní jednotky, kdy tyto informace jsou součástí konsolidované účetní závěrky,
- přidružené účetní jednotky, které jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky ekvivalenční metodou.


Dále účetní jednotka v příloze v účetní závěrce podrobněji vymezuje skupinu, uvede:

- název, sídlo a právní formu každé z účetních jednotek, v níž je účetní jednotka společníkem s neomezeným ručením (veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti),
- název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny účetních jednotek, k níž účetní jednotka jako konsolidovaná účetní jednotka patří,
- název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejužší skupiny účetních jednotek, ke které účetní jednotka jako konsolidovaná účetní jednotka patří,
- místo, kde je možné získat konsolidovanou účetní závěrku výše uvedených konsolidujících účetních jednotek.

Střední a velké účetní jednotky dále mají povinnost v příloze v účetní závěrce uvést:

- počet a jmenovitou hodnotu nebo účetní hodnotu vydaných akcií během účetního období, a to zvláště za každý druh akcií (obdobně se zveřejňují informace v případě změn podílů),
- informaci o vyměnitelných dluhopisech nebo podobných cenných papírech nebo právech s vyznačením jejich počtu a rozsahu práv, která zakládají,
- rozšíření informací průměrného přepočteného počtu zaměstnanců o jejich rozčlenění podle kategorií v průběhu účetního období (žádný právní předpis nepřináší jednoznačnou a závaznou kategorizaci zaměstnanců),
- výši odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů z titulu jejich funkce a výši vzniklých nebo sjednaných penzijních závazků bývalých členů těchto orgánů (souhrnně pro každou kategorii orgánů, v případě jediného člena nemusí být informace zveřejněna),

- informace o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty, případně v příslušných případech o rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty,
- u jednotlivých položek dlouhodobých aktiv:
 - počáteční zůstatky, přírůstky, úbytky, konečné zůstatky,
 - počáteční zůstatky opravných položek, jejich úbytky, přírůstky, konečné stavy,
 - výši úroků aktivovaných do ocenění dlouhodobého majetku;
- výši odložené daně na konci účetního období a její vývoj (členění na jednotlivé tituly, charakter odložené daně – pohledávka/závazek, konečná vykázaná daň),
- povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze, v případě významnosti jejich finanční dopad na účetní jednotku,
- informace o transakcích uzavřených se spřízněnou stranou za jiných než běžných tržních podmínek – objem transakcí, povaha vztahu se **spřízněnou stranou**, případně další informace nezbytné k pochopení finanční situace účetní jednotky.

Spřízněnou stranou je podle IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran (přijatým nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů): 

- osoba nebo blízký člen rodiny této osoby, pokud:
 - ovládá nebo spoluzakládá vykazující účetní jednotku,
 - má podstatný vliv na vykazující účetní jednotku, nebo
 - je členem klíčového vedení vykazující účetní jednotky nebo jejího mateřského podniku,
- účetní jednotka, pokud platí některá z následujících podmínek:
 - účetní jednotka a vykazující účetní jednotka jsou členy téže skupiny (všechny mateřské, dceřiné a sesterské podniky jsou vzájemně spřízněné),
 - jedna účetní jednotka je přidruženým nebo společným podnikem jiné účetní jednotky (nebo přidruženým či společným podnikem člena skupiny, jejímž členem je i druhá účetní jednotka),
 - obě účetní jednotky jsou společnými podniky téže třetí strany,
 - jedna účetní jednotka je společným podnikem třetí účetní jednotky a druhá účetní jednotka je přidruženým podnikem třetí účetní jednotky,
 - účetní jednotka je plánem požitků po skončení pracovního poměru ve prospěch zaměstnanců vykazující účetní jednotky, nebo účetní jednotky, která je spřízněna s vykazující účetní jednotkou; je-li samotná vykazující účetní jednotka takovým plánem, finančně prospívající zaměstnavatelé jsou rovněž spřízněni s vykazující účetní jednotkou,
 - účetní jednotka je ovládána nebo spoluzakládána osobou nebo blízkým členem rodiny této osoby,
 - osoba nebo účetní jednotka má podstatný vliv na účetní jednotku nebo je členem klíčového vedení účetní jednotky (nebo jejího mateřského podniku).

Blízcí členové rodiny osoby jsou ti členové rodiny, u kterých lze očekávat, že budou danou osobu ovlivňovat nebo budou ovlivňováni danou osobou ve svých jednáních s účetní jednotkou. Patří k nim:

- a) děti a manžel/manželka nebo partner osoby ve společné domácnosti;
- b) děti manžela/manželky nebo partnera této osoby ve společné domácnosti a
- c) vyživované osoby této osoby nebo její/ho manžela/manželky či partnera ve společné domácnosti.

10.4 Doplňující informace v příloze – velké účetní jednotky

Základní a další informace velké účetní jednotky ještě doplní o:

- rozčlenění tržeb z prodeje výkonů podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů, a to v případě, kdy se významně liší způsob organizování prodeje výkonů spadajících do běžné činnosti účetní jednotky (tyto informace může účetní jednotka vynechat, pokud by tím byla poškozena, avšak tato skutečnost musí být uvedena v příloze v účetní závěrce),
- celkové odměny účtované auditorem za povinný audit roční účetní závěrky a celkové odměny účtované auditorem za jiné ověřovací služby, za daňové poradenství a jiné neauditorské služby (tyto informace může účetní jednotka vynechat, pokud jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky, resp. do její přílohy).

10.5 Shrnutí

Příloha:

- je průvodcem účetní závěrky;
- jednoznačně identifikuje účetní jednotku, prostředí, v němž se nachází, vnitřní organizaci účetní jednotky a osoby, které jsou oprávněné jednat jejím jménem a dozorovat ji;
- definuje použité účetní metody a uvádí případné odchylky od aplikace účetních metod stanovených v prováděcí vyhlášce, případně ve standardech;
- doplňuje informace z rozvahy a výsledovky a přidává informace o skutečnostech mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky;
- přináší informace neobsažené v rozvaze a výsledovce;
- její rozsah se řídí velikostí účetní jednotky; všechny účetní jednotky musí uvést základní informace, střední a velké účetní jednotky uvádějí ještě další informace a velké účetní jednotky kromě základních informací uvádějí další a doplňující informace.