

Účetní závěrky v České republice při porušení předpokladu trvání podniku[#]

(Diskuse k problematice sestavování účetních závěrek
podle Českých účetních standardů)

Jiřina Bokšová – Monika Randáková***

Účetní závěrky obchodních korporací představují základní informační zdroj pro široký okruh uživatelů. V České republice vymezuje zákon o účetnictví tři základní druhy účetních závěrek: řádné, mimořádné a mezitímní. Základním hlediskem pro vyhotovení mimořádných, případně mezitímních účetních závěrek je věcná podstata především v souvislosti s vlastnickými transakcemi. S tímto věcným hlediskem souvisí i hledisko časové, neboť mimořádná či mezitímní účetní závěrka rozdělí řádné účetní období (12 po sobě jdoucích měsíců) na více různě dlouhých časových úseků. S mimořádnými účetními závěrkami úzce souvisí předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti a v závislosti na tom i způsob oceňování specifických položek účetní závěrky jako jsou rezervy, opravné položky, odpisy, odložená daň, mimobilanční aktiva a pasiva apod.

Účetní závěrky v ČR – obecný pohled

„Účetní závěrky v souvislosti s vlastnickými transakcemi prokazují finanční situaci z hlediska zachování majetkové podstaty podniku, z hlediska zajištění trvání podniku v dohledné budoucnosti, z hlediska efektivnosti i likvidity a jsou pro účastněné subjekty (společníky, investory, společnosti) velmi důležité. Účetní závěrky mohou signalizovat možnost či nutnost určité vlastnické transakce a zároveň prokázat její uskutečnění. Jsou proto často vlastníky požadovány a v mnoha případech také právními normami přikazovány.“ (Vomáčková, 2009, s. 63).

Zákon o účetnictví rozděluje účetní závěrky na řádné, mimořádné a mezitímní. Za řádnou účetní závěrku se považuje účetní závěrka sestavená k poslednímu dni účetního období, které je definováno jako 12 po sobě jdoucích měsíců (kalendářní, hospodářský rok). Mimořádná i mezitímní účetní závěrka představuje sestavení účetní závěrky v okamžiku nastalé mimořádné události a účetní období bývá kratší (případně delší) než 12 po sobě jdoucích měsíců.

„Časová mimořádnost obvykle souvisí s mimořádností věcnou.“ (Vomáčková 2009 s. 63). Věcné důvody mohou být dvojího druhu:

1. souhrnné finanční informace zveřejňované jedenkrát ročně se jeví pro finanční řízení jako nedostatečné, a proto je racionální tyto souhrnné finanční informace vykazovat za kratší období než je 12 po sobě jdoucích měsíců, v těchto případech sestavujeme mezitímní účetní závěrky;
2. z důvodu výskytu transakcí, především vlastnického charakteru, které nepatří do běžného hospodaření podniku (např. podnikové kombinace, prodej podniku, likvidace

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D. – docentka; Katedra finančního a manažerského účetnictví, ŠKODA AUTO Vysoká škola, Na Karmeli 1457, 293 01 Mladá Boleslav; <jirina.boksova@savs.cz>.

^{**} Ing. Monika Randáková, Ph.D. – odborný asistent.; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <randakm@vse.cz>.

společnosti), v těchto případech sestavujeme mimořádné účetní závěrky (Vomáčková, 2006, s. 57).

První typem věcného hlediska sestavení mimořádných či mezitímních účetních závěrek je pouze častější a opakovanější potřeba informovanosti především managementu společnosti a jejich vlastníků. Tyto účetní závěrky nejsou vyvolány žádnými neobvyklými událostmi, předpoklad trvání podniku není porušen, tudíž při sestavování takovýchto účetních závěrek nemusí docházet k ověřování věcné stránky vykazovaných položek v plném rozsahu (inventarizace), jak definuje zákon o účetnictví.

Naproti tomu druhý typ věcného hlediska sestavení mimořádných či mezitímních účetních závěrek předpokládá vznik mimořádných, neobvyklých transakcí, které mohou vést až k porušení předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti. Tento typ věcného hlediska může vést ke změnám ve struktuře vlastníků, k spojování či rozdělování podniků, k likvidaci podniku apod. Prokazování majetkové podstaty podniku, zajištění odpovědnosti za předávaný a přebíraný majetek a závazky dotčeného podniku je prioritní, a proto by k naplnění těchto cílů, při sestavení mimořádných účetních závěrek, měly být použity všechny nástroje, které finanční účetnictví poskytuje (jako je inventarizace, kontrola dodržování všeobecně uznávaných účetních předpokladů a zásad, respektování trvání či netrvání podniku v dohledné budoucnosti, využití zásady opatrnosti v maximálně možné míře, oceňování apod.), (Vomáčková, 2006, s. 58).

Mimořádné a mezitímní účetní závěrky v České republice

Platná právní úprava mimořádných účetních závěrek vychází ze zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění v samostatných paragrafech definuje účetní období (§ 3), případy uzavírání a otevírání účetních knih (§ 17), obsah účetní závěrky (§ 18). V rámci definování rozvahového dne (§ 19) pak zákon rozděluje účetní závěrku na řádnou, mimořádnou a mezitímní. Rozdíl mezi mimořádnou a mezitímní účetní závěrkou je především v tom, že v rámci mimořádné účetní závěrky dochází k provádění věcné kontroly vykazovaných položek majetku a závazků (k inventarizaci v souladu s § 29 a § 30 zákona o účetnictví) a zároveň dochází k uzavírání účetních knih. Naopak při mezitímní účetní závěrece inventarizace je prováděna pouze pro vyjádření ocenění podle § 25, odst. 2 zákona o účetnictví – tj. z důvodu tvorby či čerpání opravných položek a rezerv. Současně nedochází při mezitímní účetní závěrece k uzavírání účetních knih.

Málokdo si možná při čtení výše uvedených paragrafů zákona o účetnictví uvědomí, že mimořádné a mezitímní účetní závěrky je třeba posuzovat vždy v jejich věcné souvislosti. To znamená, že v případech, kdy dochází ke změnám dispozičního oprávnění nakládat s majetkem a závazky účetní jednotky (likvidace společnosti, úpadek dlužníka apod.), je nutné vždy sestavit mimořádnou účetní závěrku se všemi příslušnými náležitostmi. V případě, kdy ke změně dispozičního oprávnění nakládat s majetkem a závazky nedochází (žádost o úvěr, žádost o uzavření smlouvy o finančním leasingu apod.), sestavuje účetní jednotka jen účetní závěrku mezitímní.

Definice mezitímní účetní závěrky v české účetní legislativě je poněkud nešťastná. Základem pro klasifikaci účetních závěrek dle českých norem je především pravidelnost či naopak nepravidelnost posledního dne účetního období, za které se závěrka sestavuje, nikoli jak chápe legislativa pravidelnost či nepravidelnost prvního dne účetního období (Vomáčková, 2006, s. 64). S tímto názorem se lze jen ztotožnit. Mezitímní účetní závěrky rozdělí totiž řádné účetní období do několika dílčích celků, bez toho aniž by došlo ke změně posledního dne řádného účetního období. Např. sestavování mezitímních účetních závěrek za každé čtvrtletí běžného účetního období, na konci běžného účetního období se sestaví řádná účetní závěrka

v běžné periodicitě. Naopak mimořádná účetní závěrka se sestaví v den, který předchází okamžiku mimořádné události, která nastala v průběhu účetního období, a tím rozdělila právě probíhající běžné účetní období na dvě části. První část období (od prvního dne účetního období až do rozvahového dne mimořádné situace) představuje úsek, který zahrnuje transakce, které se do tohoto rozhodného okamžiku v podniku běžně vyskytovaly. Např. sestavení mimořádné účetní závěrky v den, který předchází dni vstupu účetní jednotky do likvidace.

Mimořádnými případně mezitímními účetními závěrkami a jejich okamžikem sestavení se zabývají kromě zákona o účetnictví i jiné právní normy. Jedná se především o nový občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích, zákon o přeměnách či insolvenční zákon.

Předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti

Jedná se o jeden ze základních pilířů účetního výkaznictví. Při sestavování účetních výkazů by se mělo vycházet z toho, že podnik bude pokračovat nadále ve své činnosti (Kovanicová, 2002, s. 43). Přijetí tohoto předpokladu má pro účetní jednotky a jejich účetní výkazy závažné důsledky:

1. hospodářská činnost účetní jednotky je vždy spojena s nejistotou. Proto je důležité, aby účetní výkazy nevzbuzovaly u externích uživatelů optimistická očekávání a neuváděly je v omyl. To však neznamená, že by účetní výkazy měly být pesimistické. Účetní výkazy by měly vždy odrážet realistický pohled na finanční pozici účetní jednotky k danému okamžiku;
2. „externí uživatelé zajímá nejen současná finanční pozice a výkonnost podniku, ale i jeho schopnost ze současného majetkového potencionálu získat v budoucnu ekonomický prospěch, stručně řečeno ‚vydělat peníze‘. Nutnost uspokojit tento záměr vede k tomu, že rozvaha sice vyjadřuje stav aktiv, závazků a vlastního kapitálu k rozvahovému dni, ale s pohledem upřeným do budoucna: aktiva mají vyjádřit výši očekávaného ekonomického prospěchu, závazky jeho očekávané snížení.“ (Kovanicová, 2002, s. 44).
3. účetní výkazy mají odrážet reálnou finanční situaci účetní jednotky s pohledem do budoucna, proto musí docházet v účetní jednotce k řadě transakcí, které lze provádět pouze tehdy, pokud podnik ve své činnosti pokračuje a nehodlá v dohledné budoucnosti svoji činnost ukončit. Jedná se např. o tvorbu rezerv na budoucí výdaje, snížení výsledku hospodaření o ztráty očekávané v budoucnosti, časové rozlišení výnosů a nákladů apod.

Předpoklad trvání podniku je tedy při sestavování účetní závěrky klíčový. V případě, že účetní jednotka očekává (např. rozhodnutím valné hromady) porušení tohoto předpokladu, „je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu je povinna uvést v příloze k účetní závěrce.“ (§ 7 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

V případě, že při sestavování účetní závěrky bylo identifikováno riziko porušení předpokladu trvání podniku, musí dojít k přizpůsobení metod a ke změnám ve vykazování položek účetní závěrky, tzn., že musí být podrobně zkoumány především takové položky, jako jsou rezervy, opravné položky, položky časového rozlišení, odpisy, goodwill, odložená daň apod. (Bokšová, 2013, s. 193).

Oceňování a uznání položek účetních výkazů

Dodržení či porušení předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti souvisí a významně ovlivňuje oceňování položek účetních výkazů účetní jednotky. Volba oceňovací metody závisí na perspektivě podniku z dlouhodobého hlediska. V závislosti na tom rozdělujeme podniky na čtyři základní skupiny:

1. „Zdravý podnik, kde je na místě předpoklad going concern¹.”
2. Slabší podnik, který může přežít, ale rizika jsou značná.
3. Nemocný podnik, jehož rizika jsou velmi vysoká a životnost bude omezená (cca 3 až 10 let).
4. Akutně ohrožený podnik, který bude asi nejvhodnější ocenit likvidační metodou.“ (Mařík, 2007, s. 57-58).

V případě, že bude předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti u „zdravého podniku“ dodržen, je třeba použít pro ocenění položek účetní závěrky takové oceňovací metody, při kterých bude zachována věcná a časová souvislost nákladů a výnosů a které zajistí v daném ocenění budoucí ekonomický prospěch či neprospěch.

Mezi položky, které za normálních situací přecházejí do následujícího účetního období, patří:

1. „rezervy,
2. přechodná aktiva a pasiva,
3. odložený daňový závazek (pohledávka),
4. opravné položky k aktivům,
5. goodwill, záporný goodwill,
6. mimoúčetní, mimobilanční aktiva a závazky,
7. fond z nového ocenění a struktura vlastního kapitálu.“ (Vomáčková, 2009, s. 72).

Mimořádné a mezitímní účetní závěrky podniku v insolventi v ČR

Platnost předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti

Účetní jednotky by měly v případě, kdy není dodržen předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti, přizpůsobit účetní metody a způsoby vykazování objektivnímu stavu (§ 7, odst. 3 zákona o účetnictví). V této situaci budou v účetní jednotce podrobeny zkoumání všechny výše zmíněné položky účetních výkazů (rezervy, přechodná aktiva a pasiva, opravné položky apod.).

Mimořádná účetní závěrka ke dni předcházejícímu den rozhodnutí o úpadku

Úpadek účetní jednotky – dlužníka je objektivní stav, kdy se podnik dostane buď do významné platební neschopnosti, tzn., že není schopen hradit své peněžité závazky a neplní je po dobu delší třech měsíců po lhůtě splatnosti a zároveň věřitel nemůže dosáhnout svého uspokojení jiným způsobem, než např. výkonem rozhodnutí nebo exekucí, nebo je podnik v předlužení (prvotní platební neschopnost), což znamená, že souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu majetku účetní jednotky. Ke dni účinnosti rozhodnutí insolvenčního soudu o úpadku je účetní jednotka povinna sestavit zahajovací rozvahu. Z toho vyplývá, že ke dni, který předchází dni, kterým nastanou účinky úpadku, má povinnost statutární orgán dlužníka sestavit mimořádnou účetní závěrku. Tato účetní závěrka bude sestavena v rozsahu běžné, řádné účetní závěrky, ale za předpokladu porušení principu trvání podniku v dohledné budoucnosti.

¹ Předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti.

Povinností insolvenčního soudu je rozhodnout o způsobu řešení úpadku nejpozději do třech měsíců po vydání rozhodnutí o úpadku dlužníka (u oddlužení je lhůta jen 30 dní), (Maršíková, 2011, s. 59). V některých případech ale může dojít k souběhu rozhodnutí o úpadku s rozhodnutím o způsobu řešení úpadku (prohlášení konkurzu, povolení reorganizace, povolení oddlužení).

Sestavování účetních závěrek v průběhu konkurzu

V případě, že insolvenční soud rozhodne o způsobu řešení úpadku konkurzem, přechází dispoziční oprávnění nakládat s majetkovou podstatou dlužníka výlučně na insolvenčního správce. Konkurz, jako jedna z forem řešení úpadku, spočívá v poměrném uspokojování insolvenčních věřitelů z výnosu zpeněžení majetkové podstaty podniku dlužníka.

Sestavování účetních závěrek v průběhu konkurzu kopíruje významné okamžiky probíhajícího řízení.

V případě, že rozhodnutí o úpadku je zároveň spojeno s prohlášením konkurzu, sestavuje se pouze mimořádná účetní závěrka předcházející den těchto rozhodnutí a ke dni těchto rozhodnutí sestavuje zahajovací rozvahu insolvenčního správce.

V případě, že tato rozhodnutí nejsou vydána současně, sestavuje účetní jednotka (dlužník) ke dni, který předchází dni rozhodnutí o úpadku, mimořádnou účetní závěrku. Ke dni rozhodnutí o úpadku sestavuje insolvenční správce zahajovací rozvahu a ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkurzu pak sestaví v souladu s insolvenčním zákonem mezitímní účetní závěrku. Sestavením mezitímní účetní závěrky přechází dispoziční oprávnění nakládat s majetkovou podstatou z dlužníka na insolvenčního správce.

Řádné účetní závěrky v průběhu konkurzu sestavuje v běžné periodicitě insolvenční správce, tzn. vždy k poslednímu dni účetního období. V průběhu konkurzu dochází k postupnému zpeněžování majetkové podstaty.

V závěru zpeněžování majetkové podstaty je povinností insolvenčního správce sestavit tzv. konečnou zprávu, jejímž cílem je informovat o činnosti v průběhu konkurzu s vyčíslením finančních výsledků. Ke dni sestavení konečné zprávy insolvenční správce sestaví mezitímní účetní závěrku. Poslední účetní závěrka, která je v kompetenci insolvenčního správce, se sestavuje k okamžiku zrušení konkurzu, ve většině případů se jedná o okamžik po splnění rozvrhového usnesení. Tímto okamžikem končí insolvenční řízení, insolvenční správce vrací účetnictví dlužníkovi, který by měl zajistit výmaz společnosti z obchodního rejstříku.

Sestavování účetních závěrek v průběhu reorganizace

Ke dni rozhodnutí o úpadku sestaví insolvenční zahajovací rozvahu a ke dni předcházejícímu den, kdy nastanou účinky povolení reorganizace, dlužník sestaví v souladu s insolvenčním zákonem mezitímní účetní závěrku. Následující období je věnováno sestavování tzv. reorganizačního plánu, který musí být schválen jednotlivými skupinami věřitelů. Ke dni předcházejícímu den, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, sestaví dlužník mimořádnou účetní závěrku, a ke dni účinnosti schválení reorganizačního plánu pak sestavuje zahajovací rozvahu. Od tohoto okamžiku nastává období plnění reorganizačního plánu, které je plně v kompetenci dlužníka. Pokud doposud byla dlužníkovi omezena práva disponovat s majetkovou podstatou, dochází k jejich uvolnění a jsou uplatňována jen ta omezení, která jsou popsána v reorganizačním plánu. Insolvenční správce po dobu plnění reorganizačního plánu vykonává především činnost dohledu nad dlužníkem.

V průběhu plnění reorganizačního plánu se opět sestavují dlužníkem řádné účetní závěrky v běžné periodicitě vždy k rozvahovému dni. Mimořádná účetní závěrka se sestavuje na konci procesu reorganizace, tj. ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu.

Může nastat situace, kdy dlužník řádně neplní reorganizační plán, a proto může insolvenční soud rozhodnout o přeměně reorganizace v konkurz. Ke dni předcházejícímu dni, ke kterému nastanou účinky rozhodnutí o přeměně reorganizace v konkurz, musí být sestavena mimořádná účetní závěrka, neboť dispoziční oprávnění nakládat s majetkovou podstatou dlužníka přechází z dlužníka na insolvenčního správce.

Sestavování účetních závěrek v průběhu oddlužení

Sestavování účetních závěrek v průběhu oddlužení není příliš časté, neboť tento institut lze aplikovat na dlužníka – nepodnikatele. Z toho vyplývá, že tento způsob řešení úpadku využívají převážně občané – fyzické osoby, ale může nastat situace, kdy oddlužení bude použito pro organizaci založenou na neziskovém základě. Dlužník, který hodlá řešit svůj úpadek oddlužením, musí s insolvenčním návrhem spojit i návrh na oddlužení. Jiná osoba než dlužník není oprávněna podle insolvenčního zákona podat návrh na oddlužení.

Ke dni, který předchází dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku, se v případě účetní jednotky sestavuje mimořádná účetní závěrka, na kterou navazuje ke dni účinnosti rozhodnutí o úpadku zahajovací rozvaha.

K datu, které předchází dni rozhodnutí o povolení oddlužení, by se měla podle logiky insolvenčního zákona sestavit mezitímní účetní závěrka. Tento okamžik není však řešen ani zákonem o účetnictví, ani insolvenčním zákonem.

V průběhu plnění plánu oddlužení se opět sestavují řádné účetní závěrky v běžné periodicitě vždy k rozvahovému dni. Mimořádná účetní závěrka se sestavuje na konci procesu oddlužení, tj. ke dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení.

Obsah účetních výkazů podniku v insolvenci v ČR

Pro potřeby insolvenčního řízení by mělo být uzpůsobeno i členění jednotlivých položek aktiv a závazků. Aktiva by měla být rozdělena do třech základních skupin. První skupinu by měla tvořit aktiva, která jsou zařazena do soupisu majetkové podstaty v insolvenci. Druhou skupinu by měla tvořit aktiva, která jsou vyloučena či vyňata z majetkové podstaty. Třetí skupina by měla zahrnovat taková aktiva, o kterých zatím nebylo rozhodnuto, tj. zda budou zařazena do první či druhé skupiny v závislosti na probíhajících incidenčních sporech či na základě rozhodnutí insolvenčního soudu. Struktura aktiv v rámci každé skupiny by měla odpovídat běžně užívanému členění aktiv účetní závěrky. Stejným způsobem by měly být rozčleněny i závazky. Do první skupiny by měly patřit závazky, které budou uspokojovány v rámci insolvenčního řízení, druhou skupinu by naopak představovaly závazky, které v rámci řízení uspokojeny nebudou. Třetí skupinu pak tvoří závazky, o kterých zatím nebylo rozhodnuto v průběhu insolvenčního řízení (Zelinka, 2004, s. 93). Toto objektivně správné členění aktiv a závazků podniku procházejí procesem insolvenčního řízení se v praxi nevyužívá.

Mimořádné a mezitímní účetní závěrky podniku v likvidaci v České republice

Platnost předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti

„Likvidace představuje závěrečnou etapu ‚života‘ obchodní společnosti. Likvidace je procesem, který vede k zániku obchodní společnosti nebo družstva jakožto právnické osoby, daňového subjektu a účetní jednotky. Podnikání subjektu končí, nemá věcné, ekonomické ani právní pokračování.“ (Vomáčková, 2009, s. 514).

Účetní jednotky, které se nachází v procesu likvidaci, mají porušený předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti. Je více méně jedno, zda se jedná o dobrovolnou likvidaci či

o likvidaci nařízenou soudem v důsledku porušení ustanovení nového občanského zákoníku. U těchto účetních jednotek musí dojít ke změnám účetních metod tak, aby účetní výkazy odpovídaly k datu závěrky objektivnímu stavu účetní jednotky (§ 7, odst. 3 zákona o účetnictví). U podniku v likvidaci budou v takovém případě prověřeny všechny položky účetních výkazů a musí být nově stanovena a odůvodněna jejich výše.

Zrušení společnosti, vstup do likvidace

Vstup účetní jednotky do likvidace znamená, že veškeré následující procesy v podniku povedou k utlumení jeho činnosti. Úkolem likvidátora je rozprodat veškerá aktiva podniku, i ta mimobilanční (např. drobný majetek dlouhodobé spotřeby), a výtěžek z prodeje použít na úhradu veškerých závazků podniku. Zůstatek aktiv (peněžních, případně nepeněžních) bude následně použit k výplatě vlastníkům v podobě tzv. podílu na likvidačním zůstatku (samozřejmě při likvidaci s dostatkem majetku). „Společníci se při vzniku společnosti nebo v okamžiku přistoupení do společnosti zavázali ke vkladu majetku na dobu existence společnosti. Majetek odpovídající likvidačnímu zůstatku, tj. majetkové podstatě podniku ukončením likvidace přestává být kryt vlastním zdrojem, neboť společnosti končí právo užívat majetek k podnikání a společnosti vzniká závazek vůči společníkům z vypořádání tohoto likvidačního zůstatku.“ (Vomáčková, 2009, s. 514).

Ke dni, který předchází dni vstupu do likvidace, se musí sestavit mimořádná účetní závěrka. Za sestavení mimořádné účetní závěrky je odpovědný statutární orgán účetní jednotky (představenstvo, jednatel). Jmenovaný likvidátor ke dni vstupu do likvidace vyhotovuje zahajovací rozvalu, která musí vázat na konečnou mimořádnou účetní závěrku. Tento den je označován za den zrušení společnosti. V průběhu likvidace, trvá-li likvidace více účetních období, se sestavují řádné účetní závěrky v běžné periodicitě.

Ke dni sestavení zprávy o průběhu likvidace a návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, tj. ke dni skončení likvidace, je likvidátor povinen sestavit mimořádnou účetní závěrku. Z ní by mělo být patrné, že veškeré závazky (v případě likvidace s dostatkem majetku) jsou uhrazeny a zbývají pouze aktiva, která budou vlastníkům vyplacena v podobě podílu na likvidačním zůstatku.

Může nastat i situace, že vlastníci podniku vezmou své rozhodnutí o zrušení společnosti zpět, tj. následně likvidaci zruší. V takovém případě by likvidátor sestavil mezitímní účetní závěrku. Jedinou podmínkou ale je, že ještě nedošlo k rozdělování likvidačního zůstatku.

Zánik společnosti

Po rozdělení likvidačního zůstatku a ke dni podání návrhu na výmaz společnosti z obchodního rejstříku by podle autorů příspěvku měla být sestavena konečná účetní závěrka. České předpisy ji ale nepožadují. S tímto názorem se ztotožňují i někteří jiní odborníci (Vomáčková, 2009, s. 527).

Zrušení konkurzu a následná likvidace společnosti

Jak bylo zmíněno výše, po splnění rozvrhového usnesení (nezbyde-li podniku nic) nebo v případě nedostatku majetku dlužníka, dochází ke zrušení konkurzu a zrušení společnosti. V takovém případě společnost do likvidace nevstupuje a statutární orgán žádá o výmaz z obchodního rejstříku. V případě, že dlužník ještě nějaký majetek vlastní, pak může dojít k tzv. následné likvidaci podniku a až poté k výmazu společnosti z obchodního rejstříku.

Závěr

Hlavním úkolem zveřejňovaných účetních (řádných, mimořádných, případně mezitímních) závěrek jednotlivých podnikatelských subjektů je dostatečná informovanost externích uživatelů. V souvislosti s tím je nutné, aby účetní závěrky podávaly věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky.

V případě účetních závěrek sestavovaných v rámci probíhajícího insolvenčního řízení tomu tak nebývá. Je to způsobeno především proto, že se v převážné většině případů předpokládá zánik ekonomické i právní entity, a tudíž snaha o věrné zobrazení položek účetních výkazů hraje podřadnou roli. Tuto situaci ještě více umocňuje ustanovení insolvenčního zákona (§ 219), že ocenění majetkové podstaty v průběhu konkurzu se nepromítá do účetnictví dlužníka v úpadku.

V případě účetních závěrek sestavovaných v rámci likvidace je situace nepatrně lepší. Osoba likvidátora nemusí být vybírána ze seznamu insolvenčních správců. Likvidátorem společnosti může být vlastník společnosti, dosavadní manažer společnosti, případně jakákoli osoba, na které se vlastníci dohodnou. V případě likvidace může být a často i je zachována kontinuita účetního personálu až do výmazu společnosti z obchodního rejstříku.

Literatura:

- [1] Bokšová, J. (2013): *Účetní výkazy pod lupou I – Základy účetního výkaznictví*. Praha, Linde, 2013.
- [2] Kovanicová, D. aj. (2002): *Finanční účetnictví světový koncept*. Praha, Bova Polygon, 2002.
- [3] Maršíková, J. (2011): *Insolvenční řízení z pohledu dlužníka a věřitele*. Praha, Linde, 2011.
- [4] Mařík, M. aj. (2007): *Metody oceňování podniku. Proces ocenění – základní metody a postupy*. Praha, Ekopress, 2007.
- [5] Vomáčková, H. (2006): *Účetní závěrky a případy vlastnických transakcí a podnikových kombinací*. Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 4, s. 56-76.
- [6] Vomáčková, H. (2009): *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha, Bova Polygon, 2009.
- [7] Zelinka, L. (2004): *Účetní a daňová problematika konkurzu a likvidací*. Praha, Vysoká škola ekonomická, 2004, disertační práce.

Účetní závěrky v České republice při porušení předpokladu trvání podniku

Jiřina Bokšová – Monika Randáková

ABSTRAKT

Česká účetní legislativa definuje řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky. Pro podrobnější informační potřeby slouží především mezitímní účetní závěrky, pro mimořádné situace pak zákon definuje mimořádné účetní závěrky. Hlavním úkolem zveřejňovaných účetních (řádnych, mimořádných, případně mezitímních) závěrek jednotlivých podnikatelských subjektů je dostatečná informovanost externích uživatelů. V souvislosti s tím je nutné, aby účetní závěrky podávaly věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky. V případě účetních závěrek sestavovaných v rámci probíhajícího insolvenčního řízení tomu tak nebývá, neboť je to ovlivněno porušením předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti.

Klíčová slova: Předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti; Zásada opatrnosti; Řádná účetní závěrka; Mimořádná účetní závěrka; Mezitímní účetní závěrka; Dlužník v úpadku; Insolvenční řízení.

Financial Statements in the Czech Republic – Broken Going Concern Assumption

ABSTRACT

Czech accounting legislature defines regular, extraordinary and interim financial statements. Interim financial statements are important information source for management purposes, however for extraordinary situations there is necessary to prepare extraordinary financial statements. The main purpose of presented financial statements (regular, extraordinary, or interim) is to provide necessary information for external users. For this reason there is necessary to provide true and fair view within these statements. Upon bankruptcy proceedings this rule cannot be expected as going concern rule is broken.

Key words: Going concern; Prudence principle; Regular Financial Statements; Extraordinary Financial Statements; Interim Financial Statements; Bankrupt; Bankruptcy proceedings.

JEL classification: M41.