

ÚČETNICTVÍ, DANĚ A AUDIT V OBCHODNÍCH KORPORACÍCH

MD

D

- *stručný přehled účetní, daňové a auditorské legislativy*
- *zobrazení daní a pojištění v účetním systému*
- *vybrané oblasti účetnictví v obchodních korporacích ve vazbě na daň z příjmů*
- *účetní závěrka v obchodních korporacích*
- *audit účetní závěrky*

Libuše Müllerová
Michal Šindelář

ÚČETNICTVÍ, DANĚ A AUDIT V OBCHODNÍCH KORPORACÍCH

GRADA Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude trestně stíháno.

Edice Účetnictví a daně

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., Ing. Michal Šindelář

Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích

Recenzenti:

doc. Ing. Hana Březinová, CSc.

doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7 jako svou 6136. publikaci

Realizace obálky Jan Dvořák

Sazba Jan Šístek

Odborná redaktorka: Ing. Michaela Průšová

Počet stran 208

První vydání, Praha 2016

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© GRADA Publishing, a.s., 2016

ISBN 978-80-271-9073-7 (ePub)

ISBN 978-80-271-9072-0 (pdf)

ISBN 978-80-247-5806-0 (print)

Publikace vznikla jako jeden z výstupů grantového projektu VŠE F1/33/2015 „Empirická racionalizace zásadních změn v evropské auditorské legislativě z pohledu auditorské profese v ČR (se zaměřením na vzdělávání v oblasti auditu, kvalitu auditu a problematiku oligopolu na auditorském trhu)“.

GRADA Publishing: tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400, www.grada.cz

Obsah

Slovo úvodem	8
I. Stručná rekapitulace legislativy	9
1. Právní legislativa obchodních korporací	9
1.1 Obchodní korporace v novém občanském zákoníku	9
1.2 Zákon o obchodních korporacích	10
1.2.1 Založení obchodní korporace	11
1.2.2 Podíl, podíl na zisku	13
1.2.3 Orgány obchodní korporace	14
1.2.4 Zrušení a zánik obchodní korporace	15
2. Účetní legislativa obchodních korporací	16
2.1 Požadavky na regulaci účetnictví	16
2.2 Česká účetní legislativa	19
3. Daňová legislativa obchodních korporací	25
3.1 Přímé daně	25
3.1.1 Daně z příjmů	25
3.1.2 Majetkové daně	26
3.2 Nepřímé daně	27
3.2.1 Spotřební daň	28
3.2.2 Daň z přidané hodnoty	28
3.2.3 Ekologické daně	29
3.3 Sociální zabezpečení	29
3.3.1 Zdravotní pojištění	30
3.3.2 Sociální pojištění	30
4. Regulace statutárního auditu	31
4.1 Podstata a význam auditu účetní závěrky a výroční zprávy	31
4.2 Regulace auditorské profese	32
4.3 Česká auditorská legislativa	33
4.4 Zákonná povinnost auditu u obchodních korporací	34
4.5 Vztah účetnictví a auditu	34
II. Daně v systému účetnictví obchodních korporací	37
5. Účtování daní a sociálního zabezpečení	37
5.1 Účtování přímých daní	37
5.1.1 Účtování daně z příjmů	39
5.1.2 Účtování ostatních přímých daní	39
5.1.3 Účtování majetkových daní	41
5.2 Účtování nepřímých daní	44
5.2.1 Účtování daně z přidané hodnoty	45
5.2.2 Účtování spotřebních daní	50
5.3 Účtování doměrků daní, vratek a penále	53
5.3.1 Doměrky, vratky a penále u daně z příjmů	53
5.3.2 Doměrky, vratky a penále u DPH	54
5.3.3 Doměrky a vratky u majetkových daní	55
5.4 Účtování pojistného sociálního zabezpečení	55
5.5 Účetní a daňové doklady	57
5.5.1 Účetní doklady	57
5.5.2 Daňové doklady	58

6. Splatná a odložená daň ze zisku	62
6.1 Splatná daň ze zisku	62
6.1.1 Transformace výsledku hospodaření na základ daně	62
6.1.2 Výpočet daňové povinnosti	64
6.1.3 Placení daně	66
6.2 Odložená daň	67
6.2.1 Charakteristika a příčiny vzniku odložené daně	67
6.2.2 Metody zjišťování odložené daně	68
6.2.3 Odložená daň v české účetní legislativě	69
6.2.4 Účtování odložené daně	71
6.2.5 Vykazování odložené daně	73

III. Vybrané oblasti účetnictví obchodních korporací ve vazbě na daň z příjmů **75**

7. Dlouhodobý majetek	75
7.1 Vymezení dlouhodobého majetku v účetnictví a v daních	75
7.1.1 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku	75
7.1.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	76
7.1.3 Vymezení dlouhodobého finančního majetku	77
7.2 Oceňování dlouhodobého majetku	78
7.2.1 Oceňování dlouhodobého majetku při jeho pořízení	78
7.2.2 Oceňování dlouhodobého majetku k datu účetní závěrky	80
7.3 Odpisování dlouhodobého majetku	81
7.4 Vyřazení dlouhodobého majetku	84
7.4.1 Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	84
7.4.2 Vyřazení dlouhodobého finančního majetku	85
8. Zásoby	87
8.1 Vymezení zásob	87
8.2 Oceňování zásob	87
8.2.1 Oceňování a účtování zásob v průběhu účetního období	87
8.2.2 Oceňování zásob na konci účetního období	90
8.3 Vyřazení zásob (daňové souvislosti)	91
9. Krátkodobý finanční majetek	94
9.1 Vymezení krátkodobého finančního majetku	94
9.2 Oceňování krátkodobého finančního majetku	95
9.3 Účtování krátkodobého finančního majetku	96
9.4 Krátkodobý finanční majetek v daních	102
10. Rezervy a opravné položky	103
10.1 Rezervy	103
10.1.1 Vymezení rezerv	103
10.1.2 Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv	105
10.1.3 Účtování rezerv	105
10.2 Opravné položky	106
10.2.1 Zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek	108
10.2.2 Účtování opravných položek	109
11. Zúčtovací vztahy	110
11.1 Vymezení pohledávek a závazků	110
11.2 Oceňování pohledávek a závazků	111
11.2.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu	111
11.2.2 Oceňování pohledávek a závazků k okamžiku sestavení účetní závěrky	111
11.3 Pohledávky a závazky v účetnictví	112
11.3.1 Pohledávky a závazky z obchodních vztahů	113
11.3.2 Pohledávky a závazky se zaměstnanci a společníky	119

12. Vlastní kapitál	129
12.1 Vymezení vlastního kapitálu	129
12.1.1 Základní kapitál	129
12.1.2 Kapitálové fondy	130
12.1.3 Fondy ze zisku	131
12.1.4 Výsledek hospodaření minulých let	131
12.1.5 Výsledek hospodaření běžného účetního období	132
12.2 Účtování o vlastním kapitálu	133
12.2.1 Účtování o zvýšení základního kapitálu	133
12.2.2 Účtování o snížení základního kapitálu	139
12.2.3 Účtování o rozdělování zisku	147
12.2.4 Účtování výplaty záloh na podíl na zisku	153
IV. Účetní závěrka v obchodních korporacích	157
13. Pravidla pro sestavování účetní závěrky	157
13.1 Přípravné práce pro účetní závěrku (předuzávěrkové operace)	157
13.1.1 Inventarizace majetku a závazků	158
13.1.2 Závěrečné operace u zásob (podrobně viz kap. 8)	160
13.1.3 Odpis pohledávek (podrobně viz kap. 11)	160
13.1.4 Tvorba a rozpouštění opravných položek (podrobně viz kap. 10)	160
13.1.5 Časové rozlišení nákladů a výnosů	161
13.1.6 Uzávěrkové kurzové rozdíly (podrobně viz kap. 9 a 11)	162
13.1.7 Tvorba a čerpání rezerv (podrobně viz kap. 10)	163
13.1.8 Zaúčtování dohadných položek	163
13.1.9 Odložená daň ze zisku (podrobně viz kap. 6)	164
13.1.10 Zaúčtování splatné daně ze zisku (podrobně viz kap. 6)	164
13.2 Uzavření účetních knih	164
13.3 Sestavení účetní závěrky	166
13.3.1 Obsah účetní závěrky	167
13.3.2 Rozvaha a výkaz zisku a ztráty	168
13.3.3 Přehled o peněžních tocích	169
13.3.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu	170
13.3.5 Příloha	171
13.4 Následné povinnosti související s účetní závěrkou	173
13.4.1 Audit účetní závěrky	173
13.4.2 Odevzdání daňového přiznání spolu s účetní závěrkou	173
13.4.3 Výroční zpráva	174
13.4.4 Zpráva o platbách vládám	174
13.4.5 Zveřejnění údajů z účetní závěrky	175
V. Audit účetní závěrky	177
14. Pravidla pro ověřování účetní závěrky	177
14.1 Mezinárodní auditorské standardy	177
14.2 Postup při provádění auditu	179
14.3 Příprava zprávy auditora	183
14.4 Zpráva auditora	186
Seznam použitých zkratk	191
Seznam použité literatury	192
Seznam schémat a tabulek	196
Přílohy	199
Příloha č. 1 Účtový rozvrh	199
Příloha č. 2 Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC)	206

Slovo úvodem

Účetnictví, daně, audit a v neposlední řadě i obchodní právo, to jsou disciplíny na jedné straně s naprosto rozdílnými pravidly, na druhé straně vzájemně propojené. O toto propojení se autoři pokusili v této publikaci.

Vstupní kapitola uvádí legislativní úpravu obchodních korporací, účetnictví, daní a auditingu. Protože se o daních účtuje, snaží se navazující kapitola ukázat základy tohoto účtování. Součástí této kapitoly je i demonstrace toho, jak se z účetního výsledku hospodaření zjišťuje základ daně ze zisku. Vazbu na daň z příjmů v jednotlivých oblastech účetnictví zobrazuje následující kapitola. Završením účetních prací na konci účetního období je účetní závěrka, která poskytuje důležité informace pro rozhodování uživatelů. Závěrečná kapitola je věnována ověřování této účetní závěrky, pravidlům, kterými se auditoři řídí, a vyjádření jejich názoru na účetní závěrku ve formě výroku.

Cílem autorů nebylo podat vyčerpávající přehled všech čtyř disciplín. Každá z nich by vydala na samostatnou publikaci. Avšak každý, kdo se zabývá některou z nich, potřebuje alespoň minimální informace o těch ostatních, aby pochopil vzájemné souvislosti. Kdo potřebuje přesnou informaci o některé z oblastí, musí ji hledat v právních předpisech. Na ně se také autoři odkazují tam, kde to považují za nutné, neboť nemělo smysl zákony zcela opisovat.

Období, ve kterém publikace vznikala, bylo nesmírně obtížné vzhledem k legislativním změnám. Na průběžnou novelizaci daňových zákonů jsme si již zvykli, avšak legislativní smršť se nyní dotýká jak daní, tak účetnictví. Zejména přelom roku 2015/2016 je v oblasti účetní závěrky zlomový. Zákon o účetnictví a prováděcí vyhláška pro podnikatele významně změnil obsah a strukturu účetních výkazů, zejména výkazu zisku a ztráty pro účetní závěrky sestavené za rok 2016. Vzhledem k tomu, že závěrky sestavené za rok 2015 budou ještě ve starém formátu, budou se uživatelé účetních závěrek setkávat se starou i novou verzí. Autoři se na tuto skutečnost snaží upozornit. Nicméně publikace se snažila pohybovat v obecné poloze tak, aby změny předpisů ovlivnily její obsah minimálně. Přesto nejde vyloučit, že se tak v některých případech stane.

Přílohou publikace je účtový rozvrh obsahující používané účty. Tento účtový rozvrh vychází ze směrné účtové osnovy závazné pouze do úrovně účtových skupin, která je přílohou č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Druhou přílohou publikace je seznam Mezinárodních auditorských standardů ISA.

Publikace je určena širokému okruhu uživatelů, kterými mohou být podnikoví manažeři, účetní odborníci, daňoví poradci, auditoři, ale i právníci, kteří se ve své praxi musí vypořádat s účetními a daňovými důsledky. Užitečným zdrojem informací bude publikace také pro studenty ekonomických fakult na úrovni bakalářského i magisterského stupně studia.

Autoři

Poděkování patří kolegovi doc. Vladimíru Králíčkovi, CSc. za cenné připomínky, rady, jakož i morální a psychickou podporu poskytovanou autorům při psaní této publikace. Stejně tak patří poděkování oběma oponentkám za věcné připomínky v rámci oponentury.

I. Stručná rekapitulace legislativy

1. Právní legislativa obchodních korporací

V roce 2014 došlo v českém právním systému k významné změně v oblasti občanského a obchodního práva. Pravidla týkající se obchodních korporací upravují v současné době dva zákony:

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též „OZ“);
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích (dále též „ZOK“).

Občanský zákoník nahradil občanský zákoník z roku 1964 (zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů) a také některá obecná ustanovení týkající se obchodních korporací z obchodního zákoníku (zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Proto každý, kdo se zajímá o hospodaření obchodních korporací, musí pracovat s oběma zákony. Vztah mezi občanským zákoníkem a zákonem o obchodních korporacích lze primárně charakterizovat jako vztah obecného předpisu (*lex generalis*) a předpisu speciálního (*lex specialis*). Občanský zákoník obsahuje podrobnou úpravu právnických osob, přičemž korporace, jejichž součástí jsou obchodní korporace, považuje za právnickou osobu. Není-li uvedena v zákoně o obchodních korporacích (*lex specialis*) úprava určité oblasti, použije se obecná úprava právnických osob uvedená v občanském zákoníku (*lex generalis*). Případně právní úprava uvedená v zákoně o obchodních korporacích může doplňovat a zpřesňovat obecné požadavky stanovené občanským zákoníkem.

1.1 Obchodní korporace v novém občanském zákoníku

Na obchodní korporace dopadá obecná úprava právnických osob a nového pojmu korporace, pod který obchodní korporace spadají.

Korporace (OZ § 210–213) vytváří jako právnickou osobu společenství osob. Korporace může mít jediného člena, připouští-li to zákon. V takovém případě jediný člen korporace v ní nemůže z vlastní vůle ukončit členství, ledaže v důsledku toho na jeho místo vstoupí nová osoba. Klesne-li počet členů korporace pod počet stanovený zákonem, soud ji bez návrhu zruší a rozhodne o její likvidaci, nejprve jí však poskytne přiměřenou lhůtu ke zjednání nápravy. Přijetím členství v korporaci se člen vůči ní zavazuje chovat se čestně a zachovávat její vnitřní řád. Korporace nesmí svého člena bezdůvodně zvýhodňovat ani znevýhodňovat a musí šetřit jeho členská práva i oprávněné zájmy. Zneužije-li člen soukromé korporace hlasovací právo k újmě celku, rozhodne soud na návrh toho, kdo prokáže právní zájem, že k hlasu tohoto člena nelze pro určitý případ přihlížet. Poškodí-li korporaci její člen nebo člen jejího orgánu způsobem, který zakládá jeho povinnost k náhradě, a domáhá-li se náhrady jiný člen korporace, může soud škůdci uložit povinnost škodu způsobenou korporaci nahradit.

Ustavení a vznik obchodní korporace (OZ § 122–131) upravuje zákon obecně pro všechny právnické osoby. Tu lze ustavit zakladatelským právním jednáním, zákonem, rozhodnutím orgánů veřejné moci, případně jiným způsobem v souladu s příslušným právním předpisem.

Vyžaduje se pro to písemná forma. Obchodní korporace jako právnická osoba vzniká dnem zápisu do veřejného (obchodního) rejstříku.

Obchodní firma a sídlo obchodní korporace (OZ § 132–135, § 423–428) je jméno a adresa, zapsané v obchodním rejstříku. Obchodní firma nesmí být zaměnitelná s jinou obchodní firmou, ani nesmí působit klamavě. Obchodní firma může obsahovat jméno člověka, ke kterému má obchodní korporace zvláštní vztah; předpokladem je jeho souhlas. Povinnou součástí obchodní firmy je dodatek označující právní formu.

Orgány obchodní korporace (OZ § 151–160) tvoří jeden nebo více členů. Fyzická osoba, která je členem orgánu právnické osoby a která je do funkce volena, jmenována či jinak povolána, musí být plně svéprávná. Je-li členem voleného orgánu jiná právnická osoba, zmocní fyzickou osobu, aby ji v orgánu zastupovala, jinak právnickou osobu zastupuje člen jejího statutárního orgánu. Pro takto zvoleného zástupce právnické osoby platí také povinnosti být plně svéprávný. Kdo přijme funkci člena voleného orgánu, zavazuje se, že ji bude vykonávat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí, tedy s péčí řádného hospodáře¹.

Jednání za obchodní korporaci (OZ § 164–167) náleží statutárnímu orgánu (např. jednatelem, představenstvu) ve všech záležitostech. Náleží-li působnost statutárního orgánu více osobám, tvoří kolektivní statutární orgán. Není-li určeno, jak jeho členové právnickou osobu zastupují, činí tak každý člen samostatně. Vyžaduje-li se, aby členové statutárního orgánu jednali společně, může člen právnickou osobu zastoupit jako zmocněnec samostatně, jen byl-li zmocněn k určitému právnímu jednání. Má-li právnická osoba s kolektivním statutárním orgánem zaměstnance, pověří jednoho člena statutárního orgánu právním jednáním vůči zaměstnancům; jinak tuto působnost vykonává předseda statutárního orgánu.

Zrušení a zánik obchodní korporace (OZ § 168–173) může proběhnout různými způsoby. Může se jednat o dobrovolné zrušení obchodní korporace (rozhodnutím společníků či příslušného orgánu), uplynutím doby, na kterou byla založena, dosažením účelu pro který byla zřízena, nebo nedobrovolné zrušení obchodní korporace (rozhodnutím soudu, pokud např. vyvíjí nezákonnou činnost, nespĺňuje předpoklady vyžadované pro vznik právnické osoby zákonem, nemá déle než dva roky statutární orgán schopný usnášet se, nebo tak stanoví zákon). Po zrušení právnické osoby se vyžaduje její likvidace, ledaže celá její jmění nabývá právní nástupce, nebo stanoví-li zákon jinak.

1.2 Zákon o obchodních korporacích

Obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti a družstva. Teorie obchodních společností předpokládá existenci dvou jejich základních skupin – **obchodní společnosti osobní** a **obchodní společnosti kapitálové**. Trochu stranou stojí **družstva**, která se v mnohém blíží společnostem kapitálovým. Všechny tyto korporace jsou zapsané v obchodním rejstříku. Osobní společnosti musí být ze zákona založeny a provozovány jen za účelem podnikání (případně za účelem správy vlastního majetku), zatímco kapitálové společnosti mohou být založeny i za jiným účelem, než je podnikání. Právní jednání týkající se založení, vzniku, změny, zrušení nebo zániku obchodní korporace vyžadují písemnou formu s úředně ověřenými podpisy, jinak jsou neplatná.

¹ Povinnost jednat s péčí řádného hospodáře je v současné právní úpravě silně akcentována, a to až do té míry, že jsou stanoveny poměrně tvrdé postihy pro toho, komu bude prokázáno, že s péčí řádného hospodáře nejednal.

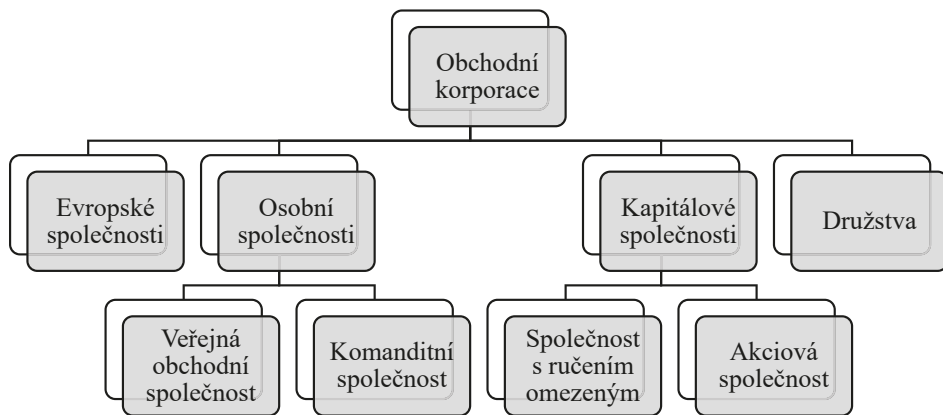
Od osobních společností je třeba odlišit **tichou společnost**, kterou upravuje pouze občanský zákoník mezi smlouvami (OZ § 2747–2755). Stejně tak je třeba odlišit **společnost²**, tedy společnost civilního práva zakládanou za hospodářským či ekonomickým účelem. Ta je rovněž upravena pouze v občanském zákoníku (OZ § 2716–2746). Za obchodní korporace jsou považovány i tzv. nadnárodní formy společností – **evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení**. Tyto společnosti se řídí ustanoveními ZOK pouze v rozsahu, v jakém to připouštějí předpisy Evropské unie.

Osobními obchodními společnostmi jsou veřejná obchodní společnost a komanditní společnost. Tyto obchodní společnosti jsou osobními proto, že se předpokládá osobní zapojení společníků do řízení a činnosti společnosti a současně jejich osobní ručení za dluhy (s výjimkou komanditistů), které společnost nebude schopna řádně a včas splatit.

Kapitálovými obchodními společnostmi jsou společnost s ručením omezeným a akciová společnost. U těch se předpokládá vyšší míra profesionalizace její správy a menší nebo žádná osobní míra ručení společníků za její dluhy. Také se nepředpokládá osobní účast společníka na činnosti společnosti, byť u společnosti s ručením omezeným je to obvyklé.

Jestliže je jedna nebo více osob podrobena jednotnému řízení (tzv. „řízená osoba“) jinou osobou nebo osobami (tzv. „řídící osoba“), tvoří s řídící osobou **koncern** (§ 79–83 ZOK). Jednotným řízením sleduje řídící osoba dlouhodobé prosazování koncernových zájmů v rámci jednotné politiky koncernu. Existenci koncernu jeho členové bez zbytečného odkladu uveřejní na svých internetových stránkách. Orgán řídící osoby může v zájmu koordinace a koncepčního řízení udělovat orgánům řízené osoby pokyny týkající se obchodního vedení. Avšak ani v tomto případě nejsou členové orgánu řízené osoby nebo její prokurista zbaveni povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře.

Schéma 1 Členění obchodních korporací



1.2.1 Založení obchodní korporace

Obchodní korporace se zakládá společenskou smlouvou. Společenská smlouva, kterou se zakládá kapitálová společnost, vyžaduje formu veřejné listiny. Společenská smlouva, kterou se zakládá družstvo, se uzavírá přijetím ustavující členskou schůzí. Připouští-li právní před-

² Tento pojem nahradil původní smlouvu o sdružení.

pis, aby společnost založil jediný zakladatel, zakládá se zakladatelskou listinou pořízenou ve formě veřejné listiny.

Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku musí být podán do 6 měsíců ode dne jejího založení, jinak nastávají tytéž účinky jako při odstoupení od smlouvy. U družstva po marném uplynutí uvedené lhůty platí, že všichni uchazeči o členství vzali svou přihlášku zpět. Kapitálovou společnost může založit jediný zakladatel. V tom případě působnost nejvyššího orgánu vykonává její společník.

Po vzniku obchodní korporace ji soud také prohlásí za neplatnou, jestliže:

- a) společenská smlouva nebyla pořízena v předepsané formě;
- b) nebyla dodržena ustanovení o výši nejnižšího splacení základního kapitálu;
- c) zjistí nezpůsobilost k právním jednáním všech zakládajících společníků.

Vyžaduje-li zákon **vkład** při založení obchodní korporace, lze vkladovou povinnost splnit splacením v penězích (peněžitý vklad) nebo vnesením jiné penězi ocenitelné věci (nepeněžitý vklad). Vkladem je tedy peněžní vyjádření hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu. Nepeněžitý vklad se vnese do společnosti před jejím vznikem a jeho ocenění se uvede ve společenské smlouvě. Nepeněžitým vkladem nesmí být práce nebo služby. Lhůtu pro splnění vkladové povinnosti určuje zákon a společenská smlouva. U akciové společnosti se vklad označuje jako jmenovitá nebo účetní hodnota akcie. **Emisním kurzem** se rozumí vklad a případně emisní (u akciové společnosti) nebo vkladové (u společnosti s ručením omezeným) ážio. Po dobu trvání obchodní korporace ani po jejím zrušení nemá společník právo na vrácení předmětu vkladu a dále nelze sjednat ani vyplácet úroky z emisního kurzu.

Před vznikem obchodní korporace přijímá a spravuje splacené nebo vnesené předměty vkladů nebo jejich části společenskou smlouvou pověřený **správce vkladů**. Správcem vkladů může být i zakladatel nebo některý ze zakladatelů. Zákon rovněž stanoví, jakým způsobem dochází ke splacení nepeněžitých a peněžitých vkladů. Možnosti jsou následující:

- je-li nepeněžitým vkladem nemovitá věc – předmět vkladu je vnesen tak, že vkladatel předá správci vkladů nemovitou věc a písemné prohlášení s úředně ověřeným podpisem o vnesení nemovité věci;
- je-li nepeněžitým vkladem movitá věc – předmět vkladu je vnesen předáním věci správci vkladů, pokud společenská smlouva neurčí jinak. Není-li z povahy věci možné faktické předání movité věci, je předána odevzdáním datových nebo jiných nosičů, které zachycují předávanou věc, a dokumentace, která zachycuje povahu, obsah a jiné skutečnosti důležité pro možnost využití nepeněžitého vkladu;
- je-li nepeněžitým vkladem závod nebo jeho část – předmět vkladu je vnesen účinností smlouvy o vkladu;
- je-li nepeněžitým vkladem pohledávka – předmět vkladu je vnesen účinností smlouvy o vkladu pohledávky. Vkladatel ručí za její dobytost do výše jejího ocenění. Pohledávka společníka za kapitálovou společností nemůže být předmětem jeho vkladu do této společnosti, ale smluvně může být započtena proti pohledávce společnosti na splacení emisního kurzu. Smlouva o započtení vyžaduje písemnou formu a její návrh schvaluje valná hromada;
- v ostatních případech je nepeněžitý vklad vnesen účinností smlouvy o vkladu mezi vkladatelem a správcem vkladu;
- peněžitý vklad do kapitálových společností se splácí na zvláštní účet u banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, který zřídí správce vkladů. Banka s těmito prostředky neumožní

nakládat dříve, než kapitálová společnost vznikne, ledaže se jedná o úhradu zřizovacích výdajů nebo vrácení emisních kurzů zakladatelům.

Správce vkladu vydá tomu, kdo je oprávněn podat návrh na zápis obchodní korporace do obchodního rejstříku, písemné prohlášení o splacení vkladové povinnosti nebo její části jednotlivými vkladateli. Prohlášení se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku. Vlastnické právo k předmětu vkladu vnesenému před vznikem nabývá obchodní korporace okamžikem svého vzniku. Po vzniku obchodní korporace jí správce vkladů předá předměty vkladů i s plody a užitky, pokud ohledně plodů a užitků společenská smlouva neurčí jinak. Souhrn všech vkladů představuje **základní kapitál** obchodní korporace.

Neopřede-li na obchodní korporaci vlastnické právo k nepeněžitému vkladu, uhradí vkladatel jeho cenu v penězích podle ocenění uvedeného ve společenské smlouvě a obchodní korporace převzatý předmět vkladu vrátí. Pokud cena nepeněžitého vkladu nedosáhne v den, kdy k němu obchodní korporace nabyla vlastnické právo, výše emisního kurzu uvedeného ve společenské smlouvě, vkladatel doplatí rozdíl v penězích. Naopak nevznikne-li obchodní korporace, správce vkladů předměty vkladů nebo jejich části i s plody a užitky bez zbytečného odkladu vrátí vkladatelům.

1.2.2 Podíl, podíl na zisku

Účast společníka v obchodní korporaci představuje **podíl** a z něj plynoucí práva a povinnosti. Každý společník může mít pouze jeden podíl v téže obchodní korporaci; to neplatí pro účast v kapitálové společnosti a pro podíl komanditisty. Podíl společníka v obchodní korporaci nesmí být představován cenným papírem nebo zaknihovaným cenným papírem, ledaže se jedná o kapitálovou společnost. Zastavit podíl společníka v obchodní korporaci lze jen za podmínek, za nichž ho lze převést. Obchodní korporace může nabýt vlastní podíl, jen pokud tak stanoví zákon o obchodních korporacích.

Smrtí nebo zánikem společníka přechází jeho podíl v obchodní korporaci na dědice nebo právního zástupce, pokud to společenská smlouva nezakáže nebo neomezí, což nelze zakázat v akciové společnosti a v bytovém družstvu. Podíl společníka veřejné obchodní společnosti a podíl komplementáře v komanditní společnosti nelze rozdělit. Podíl komanditisty v komanditní společnosti a podíl společníka společnosti s ručením omezeným lze rozdělit pouze s jeho přechodem nebo převodem (pokud společenská smlouva neurčí jinak). K rozdělení podílu je nutný souhlas nejvyššího orgánu obchodní korporace.

Na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky může nejvyšší orgán obchodní korporace schválit **podíl na zisku**. Ten lze rozdělit pouze mezi společníky, pokud společenská smlouva neurčí jinak. Podíl na zisku v kapitálových společnostech je splatný do 3 měsíců ode dne, kdy bylo přijato rozhodnutí nejvyššího orgánu o jeho rozdělení (pokud společenská smlouva neurčí jinak). Podíl na zisku v osobních společnostech je splatný do 6 měsíců od konce účetního období (pokud společenská smlouva neurčí jinak). Podíl na zisku se nevrací, ledaže osoba, které byl podíl na zisku vyplacen, věděla nebo měla vědět, že při vyplacení byly porušeny podmínky stanovené ZOK. To však neplatí pro **zálohy vyplacené na podíl na zisku**, které je možné vyplácet a které jsou za určitých okolností vratné. Pokud by se totiž ukázalo, že k výplatě zálohy na podíl na zisku došlo v rozporu se zákonem, společenskou smlouvou nebo stanovami obchodní korporace, budou společníci povinni vyplacené zálohy vrátit, a to ihned poté, kdy k tomu budou ze strany obchodní korporace vyzváni. Neplatí zde ani ustanovení, že zálohy přijali v dobré víře.

Obchodní korporace nesmí vyplatit zisk nebo prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by si tím přivodily úpadek podle jiného právního předpisu. **Zálohu na podíl na zisku** lze vyplácet jen na základě **meztímní účetní závěrky**, ze které vyplýne,

že obchodní korporace má dostatek prostředků na rozdělení zisku. Výše zálohy nemůže být vyšší, než kolik činí součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu dle společenské smlouvy (povinnou tvorbu rezervního fondu zákon o korporacích nepožaduje). K výplatě záloh na podíl na zisku nelze použít rezervních fondů, které jsou vytvořeny k jiným účelům, ani vlastních zdrojů, jež jsou účelově vázány a jejichž účel není obchodní korporace oprávněna měnit.

1.2.3 Orgány obchodní korporace

Nejvyšším orgánem v osobní společnosti jsou všichni její společníci, v kapitálové společnosti valná hromada, v družstvu členská schůze. Právní jednání, k němuž nedal souhlas nejvyšší orgán obchodní korporace v případech vyžadovaných zákonem, je neplatné. **Kontrolním orgánem** obchodní korporace je dozorčí rada, kontrolní komise nebo jiný obdobný orgán. Kolektivní orgán si volí předsedu, jehož hlas je v případě rovnosti hlasů rozhodující (pokud společenská smlouva neurčí jinak), neplatí to ale pro osobní společnosti. Kontrolní nebo nejvyšší orgán může na vymezenou dobu pozastavit členu orgánu, který je ve střetu zájmu se zájmem obchodní korporace, výkon jeho funkce.

Statutárním orgánem osobní společnosti je každý její společník. Statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným je každý jednatel, ledaže společenská smlouva určí, že více jednatelů tvoří kolektivní orgán. Statutárním orgánem u akciové společnosti s dualistickým systémem a u družstva je představenstvo, statutárním orgánem u akciové společnosti s monistickým systémem je statutární ředitel.

Rozhodnutí orgánu obchodní korporace působí vůči obchodní korporaci okamžikem přijetí. Rozhodnutí jediného společníka v působnosti orgánu obchodní korporace je vůči ní účinné, jakmile jí dojde. Vůči třetím osobám působí rozhodnutí orgánu obchodní korporace od okamžiku, kdy se o něm dozvěděly nebo dozvědět mohly.

Členem orgánu obchodní korporace nemůže být ten, kdo není bezúhonný ve smyslu zákona o živnostenském podnikání, ani ten, u koho nastala skutečnost, která je překážkou provozování živnosti. Na zástupce právnické osoby, která je členem orgánu obchodní korporace, se použijí ustanovení ZOK o střetu zájmů, nepřipustnosti konkurenčního jednání a ustanovení právního předpisu **jednat s péčí řádného hospodáře**. Soud může rozhodnout o vyloučení člena statutárního orgánu obchodní korporace z výkonu funkce, vyjde-li najevo, že člen statutárního orgánu v posledních 3 letech opakovaně a závažně porušoval péči řádného hospodáře, případně jinou péči spojenou podle jiného právního předpisu s výkonem jeho funkce.

Velmi přísná ustanovení OZ se vztahují na členy orgánů v případě, že se obchodní korporace ocitne v úpadku. Pokud soud rozhodne, že je obchodní korporace v úpadku, vydají členové jejích orgánů, vyzve-li je k tomu insolvenční správce, prospěch získaný ze smlouvy o výkonu funkce, jakož i případný jiný prospěch, který od obchodní korporace obdrželi, a to za období 2 let zpět před právní mocí rozhodnutí o úpadku, pokud věděli nebo měli a mohli vědět, že obchodní korporaci hrozí úpadek a v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinili za účelem jeho odvrácení vše potřebné. Není-li vydání prospěchu možné, nahradí ho povinná osoba obchodní korporaci v penězích. Při posouzení, zda člen orgánu jednal s péčí řádného hospodáře, se vždy přihlédne k péči, kterou by v obdobné situaci vynaložila jiná rozumně pečlivá osoba, byla-li by v postavení člena obdobného orgánu obchodní korporace.

Je-li statutárním orgánem obchodní korporace právnická osoba, použijí se ustanovení o vyloučení z výkonu funkce člena orgánu obchodní korporace i na fyzickou osobu, která byla touto právnickou osobou určena k tomu, aby funkci statutárního orgánu za ni vykonávala.

1.2.4 Zrušení a zánik obchodní korporace

Soud na návrh toho, kdo má na tom právní zájem, nebo na návrh státního zastupitelství, zruší obchodní korporaci a nařídí její likvidaci také jestliže:

- a) pozbyla všechna podnikatelská oprávnění; to neplatí, byla-li založena i za účelem správy vlastního majetku nebo za jiným účelem než je podnikání;
- b) není schopna po dobu delší než 1 rok vykonávat svou činnost a plnit tak svůj účel;
- c) nemůže vykonávat svou činnost pro nepřekonatelné rozpory mezi společníky;
- d) provozuje činnost, kterou podle jiného právního předpisu mohou vykonávat jen fyzické osoby, bez pomoci těchto osob.

Při zrušení obchodní korporace s likvidací má každý společník právo na **podíl na likvidačním zůstatku**. Nestanoví-li společenská smlouva nebo dohoda společníků jinak, vyplácí se tento podíl v penězích. Likvidační zůstatek se rozdělí mezi společníky nejprve do výše, v jaké splnili svou vkladovou povinnost. Nestačí-li likvidační zůstatek na toto rozdělení, podílejí se společníci na likvidačním zůstatku v poměru k výši svých splacených či vnesených vkladů. Neměl-li žádný ze společníků vkladovou povinnost, rozdělí se likvidační zůstatek mezi společníky rovným dílem.

Konečnou zprávu o průběhu likvidace, návrh na použití likvidačního zůstatku a účetní závěrku předloží likvidátor také nejvyššímu orgánu obchodní korporace. Likvidátor vyplatí podíl na likvidačním zůstatku bez zbytečného odkladu po schválení návrhu na použití likvidačního zůstatku. Není-li návrh na použití likvidačního zůstatku schválen, rozhodne o jeho rozdělení soud na návrh likvidátora nebo společníka.

Při zrušení obchodní korporace s likvidací ručí společníci za její dluhy po jejím zániku do výše svého podílu na likvidačním zůstatku, nejméně však v rozsahu, v němž ručili za jejího trvání. Jestliže společníci za trvání společnosti za dluhy společnosti neručili, vypořádají se mezi sebou podle poměru svých podílů ke dni zániku společnosti.

Obchodní korporace zaniká výmazem z obchodního rejstříku. Likvidátor zajistí uchování všech dokumentů souvisejících s likvidací obchodní korporace po dobu 10 let od jejího zániku. V případě zániku bez likvidace zajistí uchování těchto dokladů její právní nástupce.

2. Účetní legislativa obchodních korporací

Účetnictví můžeme charakterizovat jako uspořádaně vedené záznamy o hospodářských jevech, k nimž došlo ve sledovaném subjektu (účetní jednotce) a které jsou zároveň informací o jeho majetku, zdrojích jeho financování, výsledku hospodaření a finanční situaci. Tvoří relativně uzavřenou soustavu s přesně vymezenými metodickými prvky a je zaměřeno na hodnotovou stránku ekonomických jevů. Povinnost vést průkazné účetnictví ukládá každé účetní jednotce zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“, nebo „zákon o účetnictví“).

Od účetnictví se v tržní ekonomice požaduje, aby svým uživatelům poskytovalo informace, které je zajímají, a to nejen za období uplynulé, ale i pro období budoucí. Některé informační potřeby jsou společné všem uživatelům. Například zájem vlastníků zjišťovat úroveň hospodaření účetních jednotek a jejich schopnost dosahovat přiměřené výnosnosti vloženého kapitálu je zpravidla zájmem i ostatních uživatelů, kteří dále mohou mít na účetní informace (zveřejňované formou účetní závěrky) další požadavky. K uživatelům vedle současných i potenciálních investorů patří také banky a ostatní věřitelé, burzy a burzovní makléři, obchodní partneři a zákazníci, zaměstnanci, konkurenční podniky, stát a jeho orgány, včetně orgánů daňových a nakonec i široká veřejnost.

2.1 Požadavky na regulaci účetnictví

Míra regulace se v různých zemích uskutečňuje různými formami a různými orgány. Ve všech případech se však tato regulace týká pouze finančního účetnictví, nikoliv účetnictví pro vnitřní řízení účetních jednotek (různě nazývané jako vnitropodnikové, nákladové či manažerské účetnictví).

Z mezinárodního hlediska, ve vazbě na míru regulace, lze velmi zhruba rozdělit systémy účetnictví na dvě velké skupiny: oblast angloamerickou a oblast kontinentální Evropy. Rozdíly mezi oběma přístupy k účetním systémům souvisejí se zvláštnostmi obou právních systémů, kdy se obdobně rozlišuje oblast práva angloamerického (je založené na zvykovém právu) a oblast práva kontinentální Evropy (založené na kodifikovaném právu). Obecně lze říci, že centrální regulace je silnější v evropské oblasti, zatímco angloamerická oblast je více založená na samoregulaci při dodržování určitých vyhlášených obecných zásad.

Co se týče obsahu této regulace, je třeba rozlišovat dvě samostatné oblasti, kterými jsou:

- regulace účetních postupů, upravuje způsob zobrazení ekonomických jevů probíhajících v účetní jednotce;
- regulace účetní závěrky, upravuje obsah účetní závěrky, formu účetních výkazů a především náplň jednotlivých položek účetních výkazů a poznámek k těmto výkazům (přílohy).

Z hlediska způsobu regulace existuje prakticky několik skupin pravidel, které se více či méně dotýkají obou výše zmíněných oblastí a vzájemně se prolínají. Jsou to:

- obecně uznávané účetní zásady;
- mezinárodně uznávané účetní standardy;
- směrnice Evropského společenství;
- regulace účetnictví a účetního výkaznictví na národní úrovni.

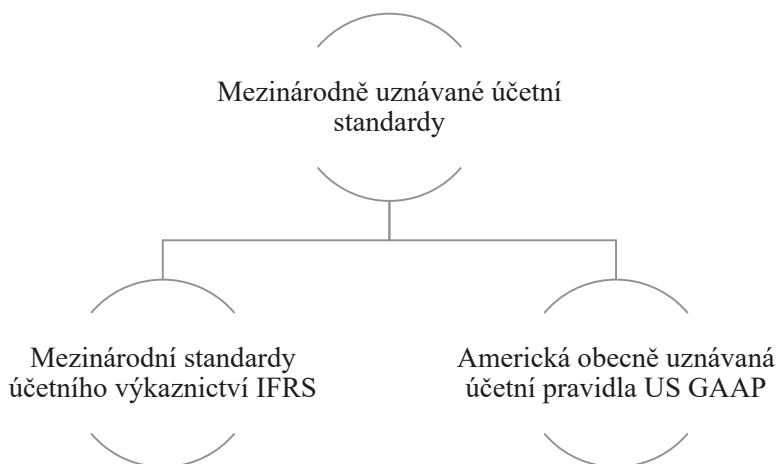
Obecně uznávané účetní zásady jsou souborem pravidel, která by účetní jednotky měly dodržovat při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky. Nemají závazný charakter, avšak jejich respektování je nepsaným předpokladem mezinárodního uznávání účetního výkaznictví. V převážné míře se promítají v ostatních mezinárodních i národních normách. K jejich důležitosti přispívá také skutečnost, že jsou mimo jiné obsaženy v Koncepčním rámci mezinárodních účetních standardů (IFRS)³. Jedná se zejména o tyto vybrané zásady:

- **zásada účetní (hospodářské) jednotky** předpokládá vedení účetnictví v určitém organizačně vymezeném ekonomickém celku;
- **zásada trvání účetní jednotky** vychází z požadavku fungování účetní jednotky v dohledné budoucnosti a tomu je třeba přizpůsobit i způsob vedení účetnictví;
- **zásada periodicity zjišťování výsledku hospodaření** stanoví povinnost zjišťovat výsledek hospodaření v pravidelných intervalech – za účetní období;
- **zásada oceňování v historických cenách** předpokládá ocenění majetku a závazků v cenách, za které byly pořízeny, bez možnosti jejich budoucího přeceňování na zvýšení hodnoty. Tato zásada ovšem v současném pojetí mezinárodních účetních standardů v určitých případech ustupuje do pozadí a je nahrazována reálnou hodnotou;
- **zásada konzistence (stálosti metod)** zajišťuje kontinuitu a srovnatelnost mezi obdobími, proto silně omezuje změnu jednou zvolené metody např. oceňování, odpisování apod.;
- **zásada akruálního konceptu** vychází z požadavku, aby se transakce zaznamenala a vykázala v období, kdy nastala, bez ohledu na to, zda se již uskutečnil s ní spojený příjem či výdej peněz;
- **zásada opatrnosti** přikazuje brát na zřetel případná rizika, nejistoty a očekávané ztráty a promítat je do účetnictví již v okamžiku, když jsou známy, tedy ještě dřív, než k nim skutečně dojde;
- **zásada objektivity (pravdivosti) účetních informací** je považována za nejvyšší, všem ostatním zásadám nadřazenou zásadu. Je založena na principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví – „true and fair view“.

Mezinárodně uznávané účetní normy (standards) představují podrobná pravidla regulující obsah účetních informací v účetních závěrkách a tedy z toho i nepřímou odvozené účetní postupy. Mezinárodně uznávané jsou především z pozice mezinárodních burz, z čehož vyplývá, že se jedná především o pravidla pro kapitálové společnosti registrované na mezinárodních kapitálových trzích, avšak nezřídka požadované i od dalších uživatelů účetních závěrek. Pokud je totiž účetní závěrka sestavená podle těchto pravidel, je to určitou zárukou správnosti a spolehlivosti vykazovaných informací. V současné době jsou mezinárodně uznávané dva soubory účetních standardů – v kontinentální Evropě to jsou Mezinárodní účetní standardy, resp. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), v anglosaské oblasti pak americké účetní standardy (US GAAP).

³ Zkratkou IFRS je označován jak původní soubor mezinárodních účetních standardů (IAS – International Accounting Standards), tak od roku 2003 standardy vydávané pod názvem mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards).

Schéma 2 Mezinárodně uznávané účetní normy



Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards), nadále nazývané a nově již vydávané pod názvem **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** (IFRS – International Financial Reporting Standards) jsou pravidla pro jednotlivé oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, která mají za cíl zajistit mezinárodní srovnatelnost informací z účetních závěrek. Jsou vydávány z podnětu Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASB) se sídlem v Londýně, který vznikl jako soukromá dobrovolná instituce v roce 1973. Za dobu své působnosti vydal výbor více než čtyři desítky standardů a jejich interpretací, jednotlivé standardy jsou průběžně novelizovány a jejich počet doplňován podle toho, jak vývoj ekonomik a mezinárodní harmonizace klade nové požadavky na účetní informace.

Souboru standardů předchází **koncepční rámec**, který je jejich ideovou základnou a navozuje řešení jednotlivých problémových okruhů. Jeho hlavním cílem je pojmové sjednocení výrazů používaných u vydávaných standardů, vytvoření rámce pro oceňování a formulování zásad, na nichž je založen informační obsah a kvalitativní charakteristiky účetních závěrek.

Americké účetní standardy (US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles) představují rozsáhlý soubor požadavků týkající se účetních závěrek právě proto, že je pro tuto zemi charakteristické uplatňování zvykového práva. Již v roce 1934 byla pověřena nejvyšší burzovní instituce USA (SEC – Security and Exchange Commission), aby stanovila účetní zásady a formu sestavování účetních závěrek pro ty společnosti, jejichž akcie jsou kótovány na burze. SEC delegovala tuto pravomoc na privátní, ale všeobecně uznávanou profesní organizaci vytvořenou pro tento účel – Výbor pro vydávání účetních standardů (FASB – Financial Accounting Standards Board). Systém tvorby těchto standardů je založen na zevšeobecňování postupů uplatňovaných a ověřených v praxi.

V současné době dochází ze strany organizací vydávajících oba soubory účetních standardů (IFRS a US GAAP) k odstraňování rozdílů mezi nimi a k jejich postupnému sblížování.

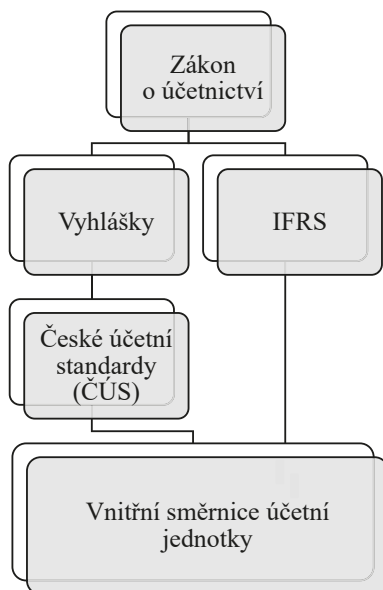
Směrnice Evropské unie jsou pro členské země závazné. Nemají sice charakter mezinárodního práva, ale realizují se vždy prostřednictvím příslušné národní úpravy členského státu. Pro účetnictví dlouhou dobu platily dvě směrnice – **Čtvrtá směrnice** (vydaná již v roce 1978), která byla zaměřená na obsah a formu ročních individuálních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností (nikoliv na běžné účtování). Druhá byla **Sedmá směrnice**

(z roku 1983), která upravovala pravidla pro konsolidované účetní závěrky. Když se podíváme na datum vydání těchto směrnic (1978 a 1983), je zřejmé že za čtvrt století od jejich vzniku prošlo účetnictví určitým vývojem, i když snahy o částečnou novelizaci v minulosti byly. To byl důvod ke zrušení obou účetních směrnic a jejich nahrazení jednou **směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU** ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Členské státy měly povinnost uvést v účinnost své právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 20. července 2015. České republice se to s malým zpožděním podařilo novelou zákona o účetnictví, která vstoupila v účinnost 1. 1. 2016.

2.2 Česká účetní legislativa

Základní právní normou pro všechny typy účetních jednotek, kterými jsou i obchodní korporace, je zákon o účetnictví. Zákon zmocňuje ministerstvo vydávat prováděcí vyhlášky a zajišťovat tvorbu a vydávání národních účetních standardů. V rámci těchto pravidel si pak účetní jednotky upravují jednotlivé oblasti účetnictví vnitřními směrnicemi. Hierarchii účetní regulace českého účetnictví ukazuje následující schéma:

Schéma 3 Česká účetní legislativa



Zákon o účetnictví vytváří koncepční rámec účetní soustavy pro všechny účetní jednotky. Jeho obsahem jsou následující pravidla:

- vymezuje účetní jednotky a jejich kategorie, na které se zákon vztahuje;
- vymezuje předmět účetnictví a účetní období;
- stanoví základní kvalitativní charakteristiky účetních informací;
- stanoví povinné náležitosti účetních záznamů;
- upravuje rozsah vedení účetnictví pro jednotlivé kategorie účetních jednotek;