



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Dopad zákona o obchodních korporacích do účetnictví a podnikových financí

Vypracovala: Bc. Pavla Eiblová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.
České Budějovice 2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Pavla EIBLOVÁ**
Osobní číslo: **E13657**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Dopad zákona o obchodních korporacích do účetnictví a podnikových financí.**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je zhodnotit dopad zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) do účetnictví a finančního řízení podniku. Analyzovat jeho vazby a oblasti vztahující se k novelizaci a případně nalézt nové okruhy s možností řešení dané problematiky. V praktické části uvedené postupy aplikovat ve vybrané společnosti.

Rámcová osnova:

1. Právní úprava ovlivňující podnik z hlediska účetnictví a finančního řízení.
2. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích):
 - a) historický kontext,
 - b) změny po novelizaci platné od roku 2014.
3. Zhodnotit, jak se promítly změny zákona o obchodních korporacích do účetnictví a finančního řízení.
4. Aplikace změn uvedených v literární rešerši na vybranou společnost.
5. Analýza výsledku a návrhy na opatření.

Rozsah grafických prací:

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

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Bezouška, P., Piechowiczová, L. (2013). *Nový občanský zákoník 2014, nejdůležitější změny*. Olomouc: Anag. spol. s r.o.
2. Kislíngrová, E. a kol. (2010). *Manažerské finance*. Praha: C. H. Beck, s. r. o.
3. Mackenzie, B., Coetsee, D., Colyvas, B., Njikizana, T., Chamboko, R., Hanekom, B., Selbst, E. (2013). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
4. Mřkvička, J., Strouhal, J. (2011). *Manažerské finance*. Praha: Institut certifikace účetních.
5. Rubáková, V. (2014). *Praktické účetní případy 2014*. Praha: Grada
6. Ryneš, P. (2014). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva*. Olomouc: Anag. spol. s r.o.
7. Svejkský, J., Deverová, L. a kolektiv (2013). *Právnícké osoby v novém občanském zákoníku*. Praha: C. H. Beck, s. r. o.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění novel

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

České účetní standardy pro podnikatele

Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Zákon č.89/2012 Sb., Občanský zákoník

Zákon č.513/1991 Sb., Obchodní zákoník

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

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **3. března 2014**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2015**


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

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

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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské/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 jejích 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

Tímto bych chtěla poděkovat svému vedoucímu diplomové práce panu Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za čas, odbornou pomoc i vedení při zpracování mé diplomové práce. Zároveň bych chtěla poděkovat své rodině za podporu a trpělivost.

Obsah

1 ÚVOD.....	4
2 Literární rešerše.....	6
2.1 Vývoj legislativy soukromého práva.....	6
2.1.1 Vznik obchodního zákoníku	6
2.1.2 Zánik obchodního zákoníku.....	6
2.1.3 Názory na zrušení obchodního zákoníku a zavedení nového občanského zákoníku ...	7
2.1.4 Zavedení nového občanského zákoníku	9
2.2 Zákon o obchodních korporacích.....	9
2.2.1 Koncepční změny ZOK.....	11
2.2.2 Obchodní korporace	12
2.2.2.1 Veřejná obchodní společnost (v. o. s.).....	13
2.2.2.2 Komanditní společnost (k. s.)	14
2.2.2.3 Společnost s ručením omezeným (s. r. o.)	14
2.2.2.4 Akciová společnost (a. s.)	16
2.2.2.5 Bytové družstvo	18
2.3 Dopady rekodifikace práva na účetnictví	19
2.3.1 Terminologie a objasnění vybraných pojmů.....	19
2.3.2 Závdek	20
2.3.3 Nájem a pacht	20
2.3.4 Stavby a právo stavby	21
2.3.5 Účetní vymezení technického zhodnocení	22
2.3.6 Zálohy na podíly na zisku	22
2.3.7 Rezervní fond	23
2.3.8 Závazek/dluh	24
2.3.9 Opravné položky k pohledávkám	25
2.4 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.	26

2.5 Ověřování účetní závěrky auditorem.....	27
2.6 České účetní standardy po roce 2014	28
2.6.1 Český účetní standard č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech	29
2.6.2 Český účetní standard č. 704 – Fondy účetní jednotky.....	29
2.6.3 Český účetní standard č. 705 – Rezervy	30
2.6.4 Český účetní standard č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek.....	31
2.6.5 Český účetní standard č. 707 – Zásoby	31
2.6.6 Český účetní standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku	32
2.6.7 Český účetní standard č. 709 – Vlastní zdroje	33
2.6.8 Český účetní standard č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek	33
3 METODIKA	35
3.1 Hlavní cíle.....	35
3.2 Zdroj dat	36
4 PRAKTICKÁ ČÁST	38
4.1 Návrh účtové osnovy	38
4.2 Modelové příklady.....	38
4.2.1 Závdavek/záloha.....	38
4.2.2 Nájem a pacht	40
4.2.3 Stavby a právo stavby	43
4.2.4 Technické zhodnocení	44
4.2.5 Zálohy na podíly	46
4.2.6 Rezervní fond	47
4.2.7 Závazek/dluh	48
4.2.8 Opravné položky k pohledávkám	48
4.3 Stanovy/společenské smlouvy/zakladatelské listiny.....	49
4.3.1 Akciové společnosti	49
4.3.1.1 STRABAG a. s.	49

4.3.1.2 MADETA, a. s.	52
4.3.1.3 DEZA, a. s.	54
4.3.1.4 DELLA SYSTEM a. s.	56
4.3.1.5 KLEMENT a. s.	58
4.3.2 Společnosti s ručením omezeným.....	60
4.3.2.1 Reality Beroun s. r. o.	60
4.3.2.2 A3 SPORT, s. r. o.	62
4.3.2.3 Penny Market s. r. o.	63
4.3.2.4 DEICHMANN-OBUV s. r. o.	65
4.3.2.5 Nestlé Česko s. r. o.	66
4.4 Vyčíslení nákladů na změnu listin.....	68
5 ANALÝZA VÝSLEDKŮ	70
5.1 Modelové příklady.....	70
5.2 Stanovy/společenská smlouva/zakladatelská listina.....	72
5.3 Vyčíslení nákladů na změnu listin.....	73
5.4 Hypotézy	73
6 ZÁVĚR	75
I. SUMMARY	76
II. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	77
III. SEZNAM ZKRATEK	
IV. SEZNAM TABULEK	
V. SEZNAM OBRÁZKŮ A PŘÍLOH	

1 ÚVOD

„Proto jsou zákony dány, aby silnější nemohl všechno.“

Marcus Tullius Cicero, římský politik

Citátem tohoto římského politika lze popsat možný důvod zavedení nové legislativy v oblasti soukromého práva. Vytvořením nového občanského zákoníku a zcela nového zákona o obchodních korporacích se stát snaží upravit soukromé právo tak, aby byly podmínky pro obchodní korporace v rámci možností sjednoceny. Rovněž se snaží zajistit ochranu slabších stran ve smlouvách nebo například zvýšení osobní odpovědnosti za výkon funkcí v orgánech obchodních korporací.

Diplomová práce nese název Dopad zákona o obchodních korporacích do účetnictví a podnikových financí. Již název vypovídá o tom, na co se práce zaměřuje. Jde především o rozbor zákona o obchodních korporacích (ZOK).

Zavedení ZOK je poměrně čerstvá záležitost (od ledna 2014), proto se předpokládá, že ne pro všechny je srozumitelný. Před rokem média zahlcovala veřejnost nespočtem nových informací, které ne vždy byly pravdivé a ucelené. Stále jsou k nalezení v různých zdrojích (internet, knihy, ...) informace staré, resp. informace zveřejněné před rokem 2014, které nejsou datovány a mohou vyvolávat rozpory. Ve své diplomové práci se snažím vystihnout podstatné skutečnosti týkající se hlavně ZOK, které mají vliv na účetnictví a jsou aktuální.

O rekonstrukci soukromého práva se jednalo už dlouho před jejím uvedením v platnost. Někteří ji považují za právní revoluci za posledních 20 let - v souvislosti s ní bylo upraveno na 100 předpisů a 200 jiných bylo zrušeno. Vzhledem k tomu, že její uvedení mělo být původně o dva roky později (v roce 2016), mohou odborníci (i účetní jednotky v běžné praxi) namítat, že nebyla nová legislativa řádně zpracována. Diplomová práce předkládá některé výroky významných institucí a odborníků, ale nemá za cíl vnucovat můj vlastní názor.

Následující kapitoly mají za úkol přiblížit vývoj legislativy (zejména ZOK) týkající se soukromého práva, poukázat na její změny, výhody a především nedostatky, které způsobují problémy v oblasti účetnictví i v oblasti daňové.

Hlavním cílem diplomové práce je posouzení vlivu změn legislativy v roce 2014 na účetnictví a podnikové finance obchodních korporací. Dílčími cíly jsou pak

vytvoření návrhu směrné účtové osnovy, modelových příkladů (které poukazují na dopad změny legislativy do účetnictví) a rozboru stanov vybraných dvou typů obchodních korporací (a.s., s.r.o.) zastoupenými vždy pěti konkrétními firmami. Dalším dílčím cílem je vyčíslení odhadovaných vynaložených nákladů na změnu stanov/společenských smluv/zakladatelských listin.

2 Literární rešerše

2.1 Vývoj legislativy soukromého práva

Tato kapitola se bude zabývat vznikem a zánikem obchodního zákoníku, vznikem nového občanského zákoníku a názory na zánik obchodního zákoníku a vznik nového občanského zákoníku.

2.1.1 Vznik obchodního zákoníku

Po revoluci v roce 1989 byl v České Republice opět zaveden systém tržního hospodářství, který zapříčinil masivní nárůst soukromých podniků. Přejít z příkazové (státem kontrolované ekonomiky) na tržní ekonomiku (státem kontrolovaná méně) zapříčinil, že lidé začali pro vidinu zisku zacházet i za meze slušného chování. Tato situace byla jedním z důvodů, proč byl v roce 1991 přijat Obchodní zákoník (ObchZ). (Zarozvoj.cz)

Tvůrci Obchodního zákoníku se inspirovali především zákoníkem mezinárodního obchodu, prvorepublikovou a německou právní úpravou, přičemž výsledkem bylo vytvoření chaotických pravidel, která si velmi brzy po svém zavedení vyžádala několik novelizací.

S častými úpravami se Obchodní zákoník po dobu své existence potýkal vícekrát. Důvodem byly nejenom potřeby vyvíjející se ekonomiky, ale i nutnost harmonizace s právem Evropské Unie. V konečné fázi se obchodní zákoník vyvinul do podoby celistvého kodexu, který vedle občanského zákoníku vytvořil vlastní a do určité míry nezávislou větev soukromého práva. (Obcanskyzakonik.justice.cz)

2.1.2 Zánik obchodního zákoníku

Rozdělení soukromého práva přinášelo velké komplikace. V praxi se vyskytly takové případy, kdy nebylo zcela jasné, jakým (zda občanským nebo obchodním) zákoníkem se má konkrétní právní vztah řídit. Pro usnadnění a vyřešení těchto případů (a zároveň pro mnoho dalších důvodů) bylo v rámci rekodifikace rozhodnuto o zrušení obchodního zákoníku a integraci soukromého práva do zákoníku občanského.

Nový občanský zákoník (NOZ) se tak stal hlavním pramenem soukromého práva. Podstatná část ustanovení ObchZ byla zrušena, některá ustanovení však byla přenesena

do NOZ (např. obecná ustanovení o obchodním tajemství, firmě či ustanovení o některých smluvních typech a zajištění závazků).

Pouze pro právní úpravu obchodních společností a družstev, která byla dříve obsažena v druhé části ObchZ, byl vyhrazen nový zvláštní zákon, a sice zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech. (Předpis č. 90/2012 Sb. ZOK; Obcanskyzakonik.justice.cz)

2.1.3 Názory na zrušení obchodního zákoníku a zavedení nového občanského zákoníku

Podle Ireny Pelikánové, soudkyně Tribunálu Soudního dvora Evropské unie, která v roce 2013 poskytla rozhovor pro Českou advokátní komoru, přinese kompletní změna českého soukromého práva občanům i podnikatelům velké náklady a problémy. „Zákon, který byl v Česku přijat, je tak kuriózní, že způsobí stejné problémy, jako bychom převzali zákon ze zahraničí,“ říká. Jedné ze zakladatelek porevolučního obchodního práva v České Republice především vadí, že nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích, které nahradily dřívější občanský a obchodní zákoník, se velmi liší od úprav v ostatních evropských státech.

Dále soudkyně Pelikánová, na otázku zda je nový občanský zákoník srovnatelný se zbytkem Evropy, pronesla: „Kompatibilní s evropskými trendy je poměrně málo. Je z něj vidět, že autoři prováděli jakoukoliv harmonizaci jen s nechtí. Úroveň sjednocení českého s unijním právem se po jeho přijetí naopak snížila. Například pro odpovědnost za škodu způsobenou vadou výrobkem máme dnes speciální zákon, který poměrně věrně přebírá směrnici o odpovědnosti za vady výrobků. V novém občanském zákoníku však klesl rozsah úpravy oproti tomuto zákonu na třetinu. Představa, že více paragrafů nepotřebujeme, ale tady není úplně pravdivá. Jiné státy, které provádějí podobné změny, nesaňají na části zákonů sjednocující národní právo s unijními předpisy. Nebo na rozdíl od nás žádají komisi o jejich schválení. Znovu tady vidíme typický postoj České republiky vůči EU.“

O rekodifikaci se soudkyně Pelikánová vyjádřila s podobným rozčilením. Podle ní se zákonodárci nadrželi svých vzorů doslovně, ale některé věty přeformulovali natolik, že nové zákony budou v praxi obtížně proveditelné. Zároveň se zmínila o tom,

že nejjednodušší cestou by bylo přijetí německého občanského zákoníku. (Česká advokátní komora)

Podobný názor byl zveřejněný již v listopadu roku 2007, kdy Ministerstvo spravedlnosti nastavilo lhůtu pro dopracování nového občanského zákoníku. V roce 2007 proběhlo kritické posouzení návrhu NOZ a to formou dotazníku, o jehož vyplnění byli požádáni členové občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ČR (NS ČR) a 20 odborníků z akademické sféry a z advokátních kanceláří, dále Notářská komora (NK ČR), Exekutorská komora (EK ČR) a Česká advokátní komora (ČAK).

ČAK v návrhu viděla pozitiva například v oblasti dědického práva a v zakotvení humánní zásady, že živé zvíře není věc, ale na druhé straně se jí nelíbila řada oblastí soukromého práva – text byl prý zpracován kuse, nemoderně, popř. nevhodně, navíc neřešil některé v praxi problematické právní úpravy (např. úprava vypořádání mezi zástavním a obligačním dlužníkem).

NK ČR taktéž měla problém s nemoderností a s nemožností dlouhodobého používání.

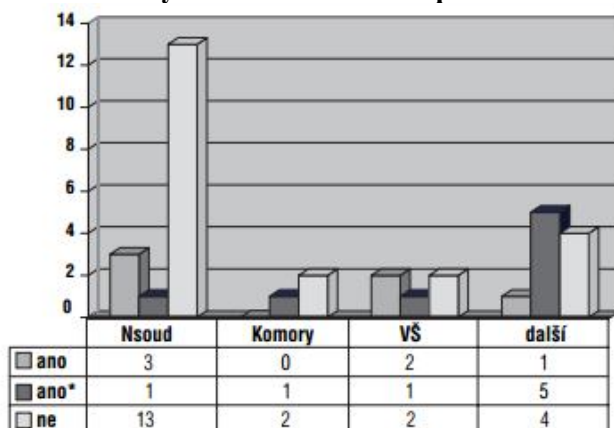
EK ČR konstatovala, že návrh se drží evropských standardních úprav a nijak nevybočuje, ale zároveň je návrh zbytečně ochranářský (tedy přílišně sleduje slabší strany).

AK LINKLATERS (jedna z oslovených advokátních kanceláří) se nelíbila nesystematická úprava a nemožnost kodifikaci výkladově rozvíjet (z hlediska dlouhé životnosti zcela nezbytné). Označila návrh za mrtvý text, který upravuje vztahy pouze výslovně a vede tak k vnitřním rozporům.

NS ČR po přečtení návrhu doporučil i změnu a případné dopracování Zákoníku práce, který by měl na nový občanský zákoník navazovat. (Právní zpravodaj listopad 2007, ročník VIII.)

Výsledkem bylo hodnocení, ve kterém byla nadpoloviční většina respondentů pro přepracování návrhu. Výsledek hodnocení je zobrazen na obrázku 1.

Obrázek 1:: Výsledek hodnocení respondentů



* po drobných úpravách

Zdroj: Právní zpravodaj listopad 2007, ročník VIII.

2.1.4 Zavedení nového občanského zákoníku

Meziresortní připomínkové řízení k dopracované verzi osnovy nového občanského zákoníku (oficiálně předložena a rozeslána 5. června 2008) skončilo dne 29. srpna 2008.

Dne 12. ledna 2009 byla osnova návrhu předložena vládě, která ji schválila a 7. května 2009 předložila parlamentu. Účinnost byla navržena na 1. ledna 2012, ale vzhledem k politickým poměrům nebyl Poslaneckou sněmovnou projednán. S nástupem nové vlády Petra Nečase se o přijetí nového občanského zákoníku znovu začalo diskutovat a byl připraven nový pokus o jeho přijetí. Premiér Petr Nečas pak celý záměr veřejnosti představil dne 9. května 2011 a vláda jej schválila 18. května téhož roku.

Roku 2011, konkrétně 9. listopadu, jej Poslanecká sněmovna schválila a 3. ledna 2012 postoupila Senátu. Ústavně-právní výbor Senátu sice navrhl předlohu vrátit Poslanecké sněmovně s jediným pozměňovacím návrhem – posunout datum účinnosti na 1. leden 2016, ale Senát jako celek k návrhu nepřijal žádné usnesení. Po 3. únoru 2012 byl návrh zákona přijat. Tehdejší prezident České republiky (Václav Klaus) jej po značném váhání podepsal dne 20. února 2012.

Nový občanský zákoník nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2014.

2.2 Zákon o obchodních korporacích

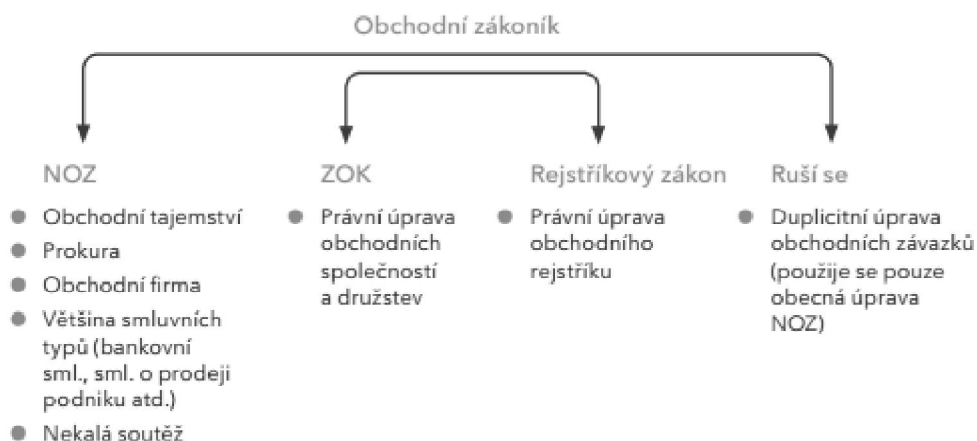
Nový občanský zákoník je jen částí rekodifikace soukromého práva ČR. Druhou částí, která soukromé právo upravuje a která úzce navazuje na NOZ, je Zákon

o obchodních korporacích (ZOK). ZOK nenahrazuje již zrušený obchodní zákoník, ale je novým zvláštním předpisem, který přesně vymezuje okruh právnických osob, tedy obchodní korporace. (obcanskyzakonik.justice.cz)

Nový zákon o obchodních korporacích přebírá pouze tu část již zrušeného obchodního zákoníku, která se týkala fungování obchodních společností a družstev. ZOK dosavadní právní úpravu v mnohém modifikuje a doplňuje. Jeho cílem je přitom vytvořit moderní právní základ pro fungování obchodních korporací, který přispěje k podnikatelsky atraktivnějšímu právnímu prostředí.

Přesun právní úpravy z obchodního zákoníku je znázorněn na obrázku 2.

Obrázek 2: Přesun právní úpravy z OZ



Zdroj: brožura Ministerstva spravedlnosti ČR

ZOK upravuje pouze specifika obchodních společností a družstev. Úvod ZOK se týká regulace těch jevů, které jsou všem obchodním korporacím společné, těmi jsou především pravidla pro vklady, správu vkladů, základní kapitál, podíl a neplatnost korporací. Další nedílnou a důležitou součástí ZOK je úprava orgánů obchodních korporací a pravidla pro podnikatelská seskupení. ZOK zaměřuje svou pozornost na pravidla dobré správy (jako reakce na evropský vývoj) a zároveň předpokládá, že korporace jako takové jsou nástroj alokace rizika a obsahují vysoký stupeň konfliktnosti. Z tohoto důvodu ZOK upravuje obecná pravidla pro střet zájmů, zákaz konkurence, samoobchodování, vyloučení z výkonu funkce, či povinnost členů orgánů vracet v případě jejich selhání ve vazbě na úpadek získaná plnění, případně ručit věřitelům za dluhy korporace.

ZOK také zavádí pravidlo podnikatelského úsudku, to zabezpečuje, že jednající členové orgánu korporace nenesou negativní následky svých rozhodnutí v případě,

že tato rozhodnutí jsou v zájmu korporace. Soud v tomto případě nebude zkoumat následky rozhodnutí, ale jen fakt, zda rozhodnutí byla řádná. Toto pravidlo je určeno pro zkoumání motivace k rozumnému stupni rizikových nebo odvážných obchodních rozhodnutí. (Advokátní kancelář PRKpartners)

Obchodní korporace si musí změnit stanovy do června 2014 (stačí upravit jen některé doložky) a plně se podřídít ZOK do ledna 2016. (Lexology.com)

2.2.1 Koncepční změny ZOK

V rámci moderního pojetí ZOK nastaly v soukromém právu koncepční změny jako liberalizace, flexibilita, funkčnější ochrana třetích osob a systematika a přehlednost.

Liberalizací se rozumí snižování celkového počtu donucujících ustanovení.

Flexibilita zaručuje, že je v mnoha případech nabízeno více variant řešení (například možnost dualistického či monistického systému řízení akciové společnosti).

Oproti obchodnímu zákoníku je dán větší důraz na odpovědnost osob, které za obchodní korporace jednají (například pomocí ručení členů statutárního orgánu při úpadku obchodní korporace), je to tedy funkčnější ochrana třetích osob.

Systematika a přehlednost znamená, že je zákon stavěn striktně na principu: od obecného ke konkrétnímu. Právní úprava je tak rozdělena do několika úrovní podle míry své obecnosti. Obecná ustanovení občanského zákoníku o právnických osobách tvoří vrchol pomyslné pyramidy, o úroveň níže je postavena obecná úprava korporací v občanském zákoníku, na níž navazuje na další úroveň obecná úprava obchodních korporací v ZOK. Z toho vyplývá, že pokud nenajdeme něco v ZOK a týká se to obchodních korporací na obecné úrovni, musíme se podívat do nového občanského zákoníku.

V tabulce 1 je znázorněna stupňovitá výstavba pravidel.

Tabulka 1: Stupňovitá výstavba pravidel

Právnické osoby	§ 118-418 NOZ
Korporace	§ 210-302 NOZ
Obchodní korporace	§ 1-773 ZOK
Konkrétní typ obchodní korporace	

Zdroj: brožura Ministerstva spravedlnosti ČR

Další neméně významnou změnou je i snaha o funkční propojení zákona s dalšími právními předpisy, a to nejenom s NOZ, ale například i s insolvenčním zákonem. (Ministerstvo spravedlnosti ČR)

Do změn také může patřit i racionálnější zapracování evropského práva. V dnes již zrušeném ObchZ byla evropská pravidla převedena do českého práva mnohem přísněji, než toto právo opravdu vyžadovalo. V ZOK je tato přísnost mírnější, naopak se snaží zachovávat co nejvyšší míru smluvní svobody. (obcanskyzakonik.justice.cz)

Regulace podnikatelských seskupení je také významnou změnou - již se nedrží vzorů převzatých z německé úpravy, ale sleduje ekonomickou podstatu seskupení. ZOK v této regulaci odlišuje různé stupně ovlivnění:

- prosté ovlivnění,
- ovládání,
- koncern.

Pro negativní ovlivnění a koncern klade zákon odlišné následky. S každým stupněm se přitom pojí mírně odlišná sada pravidel. Podnikatelské seskupení je v zákoně chápáno jako možný organizační celek, který podnikatel využívá při své ekonomické činnosti. (Advokátní kancelář PRKpartners)

2.2.2 Obchodní korporace

Podle zákona o obchodních korporacích se obchodní korporací rozumí obchodní společnosti a družstva. Pod pojmem „družstva“ se skrývá nejen družstvo samotné, ale i evropská družstevní společnost. Obchodními společnostmi jsou:

- veřejná obchodní společnost,
- komanditní společnost,
- společnost s ručením omezeným,
- akciová společnost,
- evropská společnost,
- evropské hospodářské zájmové sdružení.

(Předpis č. 90/2012 Sb. ZOK)

2.2.2.1 Veřejná obchodní společnost (v. o. s.)

A) Základní charakteristika

Veřejnou obchodní společnost mohou založit minimálně dvě osoby, ať už se jedná o osobu fyzickou či právnickou. Je-li společníkem právnická osoba, pak si musí ustanovit pověřeného zmocněnce, kterým může být jen fyzická osoba, která uplatňuje práva a vykonává povinnosti spojené s podnikáním a správou majetku.

Společníci ručí za své dluhy společně a nerozdílně, stejně tak podíly společníků jsou stejné, pokud se ve společenské smlouvě nedohodnou jinak. Pokud do v. o. s. přistoupí nový společník, pak ručí za dluhy společnosti a to i za takové, které vznikly před jeho přistoupením. V případě odchodu ze společnosti společník za nově vzniklé dluhy (po datu odchodu) neručí, zároveň nemůže svůj podíl převést na někoho jiného.

B) Změny v ZOK

Podle § 95, odst. 1, ZOK je možné díky rekonstrukci práva možné založit veřejnou obchodní společnost nejen za účelem podnikání, ale i za účelem správy jejího majetku. Z toho vyplývá, že společník nemusí splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti. V odstavci 2 stejného paragrafu je nově stanoveno, že společníkem se nemůže stát osoba, na jejíž majetek byl v posledních 3 letech prohlášen konkurs, nebo pokud byl návrh na zahájení insolvenčního řízení proti němu zamítnut pro nedostatek majetku, anebo byl-li konkurs zrušen proto, že je majetek společníka zcela nepostačující.

Další změna se projevila v § 103, odst. 1, ZOK, ve kterém je možné (se souhlasem všech společníků) svou vkladovou povinnost splnit prostřednictvím provedením práce či poskytnutím služby (nemusí se jednat jen o jednorázovou činnost). Za takovouto činnost společníkovi náleží odpovídající podíl na zisku, pokud není ve společenské smlouvě dohodnuto jinak. Nově právo na podíl na zisku upravuje i § 112 ZOK, ve kterém je stanoveno procento (konkrétně 25 %) z částky splněné vkladové povinnosti, na kterou má společník právo, pokud je zisk společnosti dostačující. Nedostačuje-li zisk, společníci jsou vyplaceni v poměru částek splněné vkladové povinnosti, popřípadě rovným dílem.

ZOK (§ 101) také upravuje podmínky pro vyloučení společníka, který svou vkladovou povinnost neplní včas. Tato skutečnost ale nelze uplatnit ve veřejné obchodní společnosti, která má pouze dva společníky, protože je nutný souhlas všech

společníků, přičemž k hlasu potencionálního vyloučeného se nepřihlíží. (Předpis č. 90/2012 Sb. ZOK)

2.2.2.2 Komanditní společnost (k. s.)

A) Základní charakteristika

Komanditní společnost mohou založit minimálně dvě osoby, z nichž alespoň jeden společník ručí za dluhy společnosti omezeně (komanditista) a alespoň jeden společník neomezeně (komplementář).

Komanditistům se podíly (část zisku, která jim náleží) vyplácejí na základě poměru jejich vkladů, za dluhy společnosti komanditisté ručí společně a nerozdílně dle svých nesplacených vkladů.

Komplementáři plní funkci statutárního orgánu. Zisk (resp. část, která jim náleží) si dělí komplementáři mezi sebou rovným dílem (stejně jako společníci ve v. o. s.), ale za ztrátu neručí.

B) Změny v ZOK

Na komanditní společnost lze přiměřeně použít ustanovení o veřejné obchodní společnosti, proto se změny podle § 95, § 103, § 112 i § 101 ZOK vztahují i na ni, konkrétně na společníky-komplementáře.

Komanditisté se před rekonstrukcí práva řídili ustanoveními o společnosti s ručením omezením, nyní se jich týkají jen pravidla pro vypořádání podílu a jeho převoditelnost. Novinkou je tzv. komanditní suma, to je částka představující výši dluhů společnosti, za kterou komanditisté ručí (§ 129-131 ZOK).

Další změnou pro komanditisty je nově zánik jejich účasti z důvodu vydání exekučního příkazu k postizení podílu komanditisty ve společnosti. (Dědič, J., Předpis č. 90/2012 Sb. ZOK)

2.2.2.3 Společnost s ručením omezeným (s. r. o.)

A) Základní charakteristika

Společnost s ručením omezeným může založit jen jedna fyzická osoba (sepisuje se zakladatelská listina na místo společenské smlouvy). Tím je zákonem stanovená

spodní hranice, hranice horní (maximální počet společníků), která před rokem 2014 činila 50 společníků, je zrušena.

Společníci za dluhy ručí společně a nerozdílně do výše nesplněné vkladové povinnosti (dle zápisu v obchodním rejstříku) a podíly jsou jim vyplaceny v poměru k jejich vkladům, není-li ve společenské smlouvě určeno jinak.

B) Změny v ZOK

Před rokem 2014 platil zákaz řetězení, tedy skutečnost, kdy jediný společník s. r. o. byl jediným společníkem v jiné s. r. o. Zákaz řetězení byl zrušen pro jeho nepraktičnost pro koncernové společnosti a ZOK řetězení zlegalizoval, dokonce povolil jedné fyzické osobě být jediným společníkem maximálně ve třech s. r. o. současně.

Změna nejvíce diskutovaná je v oblasti právní úpravy týkající se základního kapitálu s. r. o. (§ 142–145 ZOK). Před zavedením ZOK byl minimální základní kapitál 200 000 Kč, tato částka se zrušila a zavedlo se nové minimum, které činí 1 Kč (na společníka, v případě více společníků se koruny načítají v závislosti na jejich počtu). Snížení základního kapitálu bylo odůvodněno tím, že vyšší základní kapitál nezajišťoval finanční stabilitu společnosti ani záruku věřitelům, že jejich pohledávky budou splněny.

Nově se v ustanovení o s. r. o. zrušilo omezení pro uložení příspěvku do vlastního kapitálu. V minulosti byl tento příspěvek omezen výší základního kapitálu společnosti, nyní je příspěvek neomezen. Zároveň se s tímto příspěvkem může pojít určený druh podílu na společnosti.

Pro usnadnění převodu podílu (a s ním spojené snížení nákladů, ale i kontroly nad převáděnými podíly) se zavedly tzv. kmenové listy. Kmenové listy fungují na podobném principu jako akcie, jen jejich převoditelnost nelze nijak omezit či zatížit podmínkami. Kmenové listy mohou být převedeny rubopisem a následným předložením společnosti. Odpadá tak sepisování smluv o převodu či pořizování notářských zápisů.

V ZOK je zavedena novinka ve formě kumulativního hlasování. Kumulativní hlasování je určeno pro minoritní společníky na valné hromadě a umožňuje jim lepší prosazování svých zájmů za okolností, že jejich podíly jsou ve společnosti menšinové. Prostředníkem kumulativního hlasování je zvolený zástupce, který za minoritní společníky jedná a také jimi může být odvolán (pouze se souhlasem většiny).

Podle nové právní úpravy se může stát jednatelem (členem dozorčí rady) jak fyzická osoba, tak i právnická osoba, která pro tyto účely musí určit fyzickou osobu, která ji bude zastupovat.

Smlouva o výkonu funkce jednatele se rovněž změnila. Doposud byl bezplatný výkon funkce jednatele tehdy, pokud se tato skutečnost písemně zaznamenala ve stanovách, nyní je to přesně naopak – pokud ve stanovách není uvedeno jinak, je výkon funkce jednatele automaticky bezplatný.

V ZOK je další změnou úprava souběhu funkce jednatele s pracovním poměrem. Před rokem 2011 byl souběh zakázán Nejvyšším soudem, od roku 2012 souběh povolila novela obchodního zákoníku. ZOK se o souběhu nezmiňuje, ani jej nezakazuje, ale ani jej výslovně nepovoluje. Obecně lze doporučit, aby se jednatele, z důvodu opatrnosti, pracovnímu poměru vyhýbali.

Poslední významnou změnou týkající se společnosti s ručením omezeným je možnost jednat za společnost společně s prokuristou. Doposud bylo takové jednání nepřijatelné, ale podle vzoru německy mluvících zemí je smíšená prokura povolena.

Úpravy týkající se smlouvy o výkonu funkce jednatele a společenské smlouvy se podle ZOK měly nejpozději uskutečnit do 30. 6. 2014. (Advokátní kancelář Řezníček & Co; Předpis č. 90/2012 Sb. ZOK)

2.2.2.4 Akciová společnost (a. s.)

A) Základní charakteristika

Akciovou společnost mohou založit právnické osoby, anebo dvě či více osob fyzických.

Akciová společnost má svůj základní kapitál rozvržen na určitý počet akcií a jeho minimální výše je 2 000 000 Kč (80 000 EUR). Obvykle je základní kapitál vyčíslen v českých korunách, v § 246 ZOK je uvedeno, že a. s. může vést účetnictví i v eurech (podle zvláštního zákona), pak i základní kapitál vyjadřuje v eurech.

Zakladatelé musí splatit případné emisní ážio (emisní kurs akcie je vyšší než její jmenovitá nebo účetní hodnota) a v souhrnu alespoň 30 % jmenovité nebo účetní hodnoty upsaných akcií, může být společnost účinně založena. Nesplnění těchto podmínek znemožňuje zapsání do obchodního rejstříku.

Akcie je cenný papír, který dává právo akcionáři podílet se na řízení a. s., na zisku a případném likvidačním zůstatku. (Předpis č. 90/2012 Sb. ZOK)

B) Změny v ZOK

Akciová společnost si může po zavedení nového občanského zákoníku vybrat, zda se chce řídit podle něj nebo zda zůstane u řízení své společnosti podle zákoníku obchodního. Pokud se budou řídit i nadále obchodním zákoníkem, je možné, že některá dosavadní ustanovení v zakladatelských smlouvách (popřípadě zakladatelských listinách) budou v rozporu s donucujícími ustanoveními nové legislativy, pak se tato konkrétní ustanovení k 1.1.2014 automaticky ruší.

Akciová společnost, která se začne řídit novou legislativou, se musí této legislativě plně podřídit. Společnost se tak musí rozhodnout nejpozději do 2 let od účinnosti ZOK a takové rozhodnutí je účinné ke dni zápisu do obchodního rejstříku.

Ať už se akciová společnost rozhodne pro starou právní úpravu nebo novou právní úpravu, je nutné, aby žádný z jejich dokumentů nebyl v rozporu s donucujícím ustanovením ZOK, a aby byly doručeny do sbírky listin.

Akciová společnost může být založena jen jednorázově, již jí nelze založit na základě veřejné nabídky akcií. K založení stačí přijmout stanovy, nemusí být přijata zakladatelská smlouva nebo listina.

V ZOK je jasně uvedeno, že se se všemi akcionáři společnosti musí zacházet za stejných podmínek.

Akcie mají i nadále formu akcií na jméno a akcií na majitele. Od 30. 6. 2013 mohou akcie na majitele existovat pouze v zaknihované podobě. Takové akcii se říká imobilizovaný cenný papír.

ZOK nově zavádí tzv. kusové akcie, které nemají jmenovitou hodnotu a představují stejné podíly na základním kapitálu společnosti. Výhodou těchto akcií je, že se jejich hodnota neuvádí, je pro všechny kusové akcie jedné společnosti stejná, proto se nemusí vyměňovat při zvýšení či snížení základního kapitálu.

Oproti dosavadní právní úpravě je nově možné upravit si ve stanovách jinou hranici usnášéníschopnosti valné hromady a jinou hodnotu hlasů, kterými se na valné hromadě rozhoduje o základních otázkách.

Nyní lze zavést ve stanovách tzv. kumulativní hlasování pro volbu členů orgánů společnosti. Tento způsob hlasování směřuje ke zlepšení postavení minoritních akcionářů.

Velkou novinkou pro akciové společnosti je rozhodnutí o jejich vnitřní struktuře. Mohou si zvolit jak dualistický model, tak monistický model. Pokud se společnost rozhodne pro dualistický model, pak se statutárním orgánem stane představenstvo a vedle něj bude působit dozorčí rada jako kontrolní orgán. V monistickém modelu je statutárním orgánem statutární ředitel, kterému náleží obchodní vedení společnosti. Dále v monistickém modelu funguje správní rada, která dohlíží na výkon obchodního vedení. V praxi je možné, že jedna osoba bude zastávat funkci jak správní rady, tak i statutárního ředitele.

Výkon funkce je nyní bezplatný, pokud akciová společnost nerozhodla jinak. Výkon funkce má stejné podmínky pro akciovou společnost i pro společnost s ručením omezeným.

Akciové společnosti mají od 1. 1. 2014 povinnost spravovat internetové stránky společnosti. Na nich musí být uvedeny údaje jako obchodní firma, sídlo, IČ, zápis do obchodního rejstříku, pozvánky na valnou hromadu a další údaje, které má obchodní korporace stanovené zákonem. (Čínková, M.)

2.2.2.5 Bytové družstvo

A) Základní charakteristika

Bytové družstvo může být založeno jen za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů, zároveň může provozovat i jinou činnost, pokud to potřeby členů neohrožuje.

Členové platí členské vklady (výše se určí ve stanovách), které mohou navýšit jen v případě, že s tím všichni členové bytového družstva souhlasí a bylo tak rozhodnuto na členské schůzi.

Spolu s členstvím v bytovém družstvu mohou členové uzavírat smlouvy o nájmu družstevního bytu podle stanov a to na dobu neurčitou, zároveň mají právo na stanovení nájemného spojeného s užíváním bytu.

Družstevní podíly členů jsou převoditelné bez omezení, pokud nabyvatel splňuje podmínky určené ve stanovách, stejně tak lze družstevní podíl rozdělit.

Nájemní smlouvu a nájem upravuje občanský zákoník.

B) Změny v ZOK

Hlavní změnou v právní úpravě bytových družstev je počet zakládajících členů, ten je stanoven na alespoň 3 členy, jedno zda fyzické či právnické. Snížila se tak dostupnost založení, protože se počet snížil z nejméně 5 členů, případně 2 právnických osob.

Základní kapitál se již ve stanovách neurčuje, zároveň se nezapisuje do obchodního rejstříku. Podobné je to i s nedělitelným, popř. rezervním fondem – nová legislativa nedělitelný fond nezná.

Změna se týká bytových družstev i v názvosloví, pojem „členský podíl“ se nahrazuje výrazem „družstevní podíl“.

ZOK převzal od občanského zákoníku oblast upravující nájemné družstevního bytu. Práva a povinnosti se důkladněji zanášejí do stanov. (Dům plný úspor.cz)

Úpravy stanov jednotlivých bytových družstev měly být hotové do 30.6.2014. V případě, že bytová družstva nedodržela stanovený termín, ani případnou dodatečnou lhůtu určenou výzvou soudu, pak takovému družstvu může být nařízena likvidace. V praxi jsou soudy k opozdilcům benevolentní a stále vyčkávají, může za to částečně i jejich vytíženost.

2.3 Dopady rekodifikace práva na účetnictví

Po rekodifikaci soukromého práva, s účinností od ledna 2014, nastaly i změny v oblasti účetnictví a daní.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. se upravila v návaznosti na novelu občanského zákoníku, zánik obchodního zákoníku a vznik zákona o obchodních korporacích. Vyhláška č. 500/2002 Sb. se novelizuje vyhláškou č. 467/2013 Sb. V důsledku rekodifikace 2014 nastala změna i v Zákoně o rezervách č. 593/1992 Sb.

2.3.1 Terminologie a objasnění vybraných pojmů

Pro účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví se mění terminologie některých pojmů, týká se to především:

- pojem „půjčka“ se nahradil pojmem „zápůjčka“,
- „společnost a družstvo“ se mění na „obchodní korporace“,
- slovo „podnik“ se nahrazuje slovem „obchodní závod“,
- „zvláštní zákon“ nyní nahrazují slova „zákon upravující daně z příjmů“,
- „samostatné“ je nahrazeno slovem „hmotné“,
- „závazek“ se mění na „dluh“,
- „nájem“ je nyní „nájem nebo pacht“,
- „dividendy“ jsou pro účely této novelizace brány jako „podíly na zisku“,
- „účastníci sdružení“ jsou „společníci sdružení“,
- „sdružení“ je nahrazeno pojmem „společnost“. (Vyhláška 467/2013 Sb.)

2.3.2 Závdavek

O „závdavcích“ se nově účtuje jako o zálohách. Jako na zálohy se na ně bude pohlížet i pro účely daně z příjmu (§ 21 b), odst. 5, Zákon a daních z příjmů). Závdavek se odevzdává nejpozději při uzavření smlouvy. Potvrzuje se jím uzavření smlouvy a strana, která jej dala, potvrzuje, že dluh splní. Pokud ten, kdo dal závdavek, nesplní dluh, může si druhá strana závdavek ponechat. (Účtování.net)

Závdavek je majetkovou hodnotou, kterou odevzdává dlužník věřiteli. O tom, co může být dáno jako závdavek, zákon mlčí. Znamená to, že závdavek může mít i nepeněžní formu, například:

- a) hmotná věc, tato věc se převádí na věřitele,
- b) nehmotná věc,
- c) pohledávka za cennými papíry vydaná dlužníkem věřiteli (např. směnka).

Jestliže byla smlouva, kterou zajišťuje závdavek, řádně splněna, potom se závdavek vrací. Pokud je závdavek v peněžité formě, mohou si strany dohodnout, že závdavek bude použit na zbývající plnění ze smlouvy. V takovém případě se potom závdavek stane (poslední) splátkou a při této dohodě se potom nevrací. (Sedláček, J., Spáčil, J)

2.3.3 Nájem a pacht

Rozdíl mezi nájmem a pachtem znázorňuje následující tabulka 2 :

Tabulka 2: Základní rozdíly v charakteristikách mezi nájmem a pachtem

	Nájem	Pacht
Cíl	Užívání věci	Užívání a požívání (plodů a užitků)
Doba trvání	Dočasnost	Dočasnost
Úplata	Nájemné	Pachtovné, nebo část výnosu – případně kombinace
Druhy	Nájem bytu, prostory sloužící k podnikání, nájem movitých věcí, dopravních prostředků, ...	Zemědělský pacht, pacht obchodního závodu

Zdroj: www.uctovani.net

Z hlediska ZDP může a nemusí být nájem (či pacht) brán jako finanční leasing. Nájem i pacht tedy mají z hlediska ZDP shodný režim.

Finančním leasingem se rozumí přenechání věci jejím vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je to při vzniku smlouvy sjednáno. NOZ bere za finanční leasing jak nájem, tak i pacht, který je ukončen převodem vlastnického práva. Ne každý finanční leasing je daňově uznatelný, resp. ne každá úplata za finanční leasing je daňově účinnou (ZDP § 24 odst. 2, 4, 15, 16). (Chalupa, R. a spol.)

2.3.4 Stavby a právo stavby

Stavba není považována za součást pozemku, z tohoto důvodu ji také nemůžeme evidovat v položce B. II. 1. Pozemky. Tato položka se týká jen pozemků bez ohledu na výši jejich ocenění, pokud nejsou zbožím (§ 9 odst. 5 vyhlášky). Neobsahuje tedy součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazovány jako majetek nebo jeho části v položkách B. II. 2 Stavby (§ 7 odst. 1 vyhlášky). Účtování staveb a pozemků probíhá stále stejně. Samostatně pozemky, které se neodepisují a účtují se na účtu 031 a samostatně odepisované stavby na účtu 021. (Portal.pohoda.cz)

Pokud bude právo stavby majetkem určeným k obchodování (příkladem může být obchodování realitních kanceláří), potom se budou tato práva vykazovat jako zboží (obdobně je to i s nemovitostmi). Pro rok 2014 bylo možné, aby účetní jednotka pořídila právo stavby za účelem realizace stavby, hodnota práva byla součástí ocenění stavby.

Od roku 2015 platí další úprava zákona – právo stavby již není součástí pořizovací ceny stavby nebo jejího technického zhodnocení. Na právo stavby je nyní pohlíženo jako na samostatné aktivum a eviduje se na samostatném účtu. (Fanturová, J.)

Podle čtvrté směrnice EU (konkrétně článek 12 bod čtvrtý) se věcná práva k nemovitostem a jiná podobná práva vykazují na účtech 031 Pozemky a 021 Stavby,

v žádném případě nelze tato práva vykazovat v dlouhodobém nehmotném majetku. (SP auidt.cz)

2.3.5 Účetní vymezení technického zhodnocení

Dle novely vyhlášky se účel a smysl pojmu technické zhodnocení zachovává, ale vazba na technické zhodnocení v pojetí daňovém je problematická.

Technické zhodnocení je dlouhodobým majetkem, když překročí hranici, kterou si účetní jednotka stanoví pro vykazování dlouhodobého majetku. Z daňového hlediska je stanovená hranice 40 000 Kč. Technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku zvyšuje hodnotu tohoto majetku.

Částka určená účetní jednotkou pro technické zhodnocení musí být vždy shodná s částkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek a B. II. 3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí.

U dlouhodobého hmotného majetku by neměl být problém, protože většina účetních jednotek si účetní hranici stanoví ve stejné výši jako je hranice daňová (tedy 40 000 Kč). Problém by mohl nastat u dlouhodobého nehmotného majetku, u něhož si účetní jednotky stanovují v mnoha případech hranici 60 000 Kč, pro účely daňové je ale i tak hranice technického zhodnocení 40 000 Kč. (Portal.pohoda.cz)

V důsledku této změny budou účetní jednotky nuceny aktualizovat své interní předpisy (vnitropodnikové směrnice).

Dalším rozdílem mezi účetním a daňovým pojetím technického zhodnocení nehmotného majetku je v nákladech vynaložených na dokončení technického zhodnocení. V daňovém pojetí se technické zhodnocení za období nesčítá (každé technické zhodnocení se posuzuje zvlášť). V pojetí účetním se vynaložené náklady kumulují (ve sledovaném období se technické zhodnocení bere ve výši souhrnu nákladů). (Spaudit.cz)

2.3.6 Zálohy na podíly na zisku

Od zavedení Zákona o obchodních korporacích (§ 40) je možnost vyplácet zálohy na podíl na zisku. Zálohy na podíl na zisku lze vyplácet jedině na základě mezitímní

účetní závěrky (neuzavírají se účetní knihy, inventarizace se provádí jen pro účely vyjádření ocenění, beze změny jsou odpisy, opravné položky, rezervy, časové rozlišení, splatná výše daně – odhadovaná). Mezitímní účetní závěrka podléhá povinnému auditu, pokud je obchodní korporace povinně auditovaná. Zisk ani podíly na zisku nesmí obchodní korporace vyplatit v případě, že by jí to přivedilo úpadek.

Pro určení maximální částky zálohy na podíl na zisku k vyplacení je nutný následující výpočet:

Hospodářský výsledek posledního skončeného účetního období =

(plus) nerozdělený zisk z předchozích období

(plus) ostatní fondy tvořené ze zisku

(minus) ztráty z předchozích období

(minus) povinné příděly do rezervních a jiných fondů v souladu se zákonem a společenskou smlouvou

(Königová, L.)

Zálohy na podíl na zisku se vykazují v pasivní položce A.V.2 Rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku se znaménkem minus. Zálohy na podíl na zisku se budou zobrazovat jako snížení vlastního kapitálu v pasivech. Výplata zálohy na podíl na zisku se popíše v Příloze k účetní závěrce.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a každá položka je vykazována v celých tisících korunách. Vykazovat lze i v celých milionech Kč pokud výše aktiv účetní jednotky přesáhne celkem 10 miliard Kč (bere se netto hodnota), takto vykazovaná účetní závěrka musí mít tuto skutečnost uvedenou ve všech svých částech. Částka uvedená v položce A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období (rozvaha) se musí rovnat položce *** Výsledek hospodaření za účetní období (výkaz zisku a ztráty). (Spaudit.cz)

2.3.7 Rezervní fond

Od roku 2014 je novou právní legislativou zrušena povinnost tvořit rezervní fond (nedělitelný fond). Dříve tak musely činit všechny společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, kdy rezervní fond měl krýt případné ztráty společnosti.

Obchodní korporace založené v roce 2014 (a novější) rezervní fond tvořit nemusejí, stejně tak obchodní korporace založené před rokem 2014 mohou rezervní fond zrušit.

Pro zrušení rezervního fondu je nutné, aby korporace přijala tzv. generální opt-in, jednoduše musí přijmout novou úpravu zákona o obchodních korporacích (v celém znění) a vyloučit užívání obchodního zákoníku. Se zrušením rezervního fondu je také spojena povinnost upravit společenskou smlouvu (stanovy) a vypustit ustanovení o rezervním fondu (pokud by tak korporace neučinila, automaticky by platilo, že se na tvorbě společníci dohodli).

Peněžní prostředky mohou být po zrušení rezervního fondu přesunuty do nerozděleného zisku nebo mohou být vyplaceny společníkům (korporace nesmí mít neuhrazenou ztrátu z minulých let nebo si výplatou přivodit úpadek). (Dušek, V.)

2.3.8 Závazek/dluh

Po rekodifikaci se nově místo pojmu závazek používá pojem dluh. Dluhem se rozumí peněžní či nepeněžní částka, kterou jeden subjekt dluží druhému subjektu. Může se jednat o následující situace:

- odebrali jsme zboží nebo službu a dosud jsme nezaplatili,
- přijali jsme zálohu,
- přijali jsme půjčku či úvěr,
- dlužíme zaměstnanci mzdu,
- musíme odvést DPH, daň z příjmů, silniční daň apod.

V případě vedení daňové evidence se dluh oceňuje při vzniku jmenovitou hodnotou nebo při převzetí pořizovací cenou podle zákona o daních z příjmů. Záleží na účetní jednotce, jak bude evidence dluhů vypadat, každá by ale měla obsahovat minimálně údaje jako:

- datum vzniku dluhu,
- datum splatnosti,
- označení věřitele,
- důvod dluhu,
- částka dluhu,
- datum a částka úhrady dluhu (doplňuje se při úhradě).

Bez ohledu na to, zda dluhy eviduje účetní jednotka průběžně nebo jednou ročně, nesmí nikdy zapomenout na inventuru dluhů a to vždy k 31.12. nebo k ukončení podnikání.

Dluh zaniká různými způsoby, které jsou uvedeny v § 5 odst. 10 zákona o daních z příjmů, těmito způsoby jsou:

- splnění dluhu,
- započtení dluhu,
- splynutí práva s povinností u jedné osoby,
- dohoda mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní dluh nahrazuje dluhem novým,
- narovnání podle Občanského zákoníku.

Pokud dluh zanikne jiným než výše uvedeným způsobem, může o něj účetní jednotka zvýšit svůj základ daně z příjmů. Nemusí tak učinit v případě smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí z dlužních vztahů.

Nový občanský zákoník pod pojmem „závazek“ rozumí vztah mezi věřitelem a dlužníkem, jehož obsahem jsou práva a povinnosti těchto dvou osob. Věřitel je ten, kdo má právo (pohledávku) od dlužníka požadovat, aby pro něj (či pro jiného) např. něco vykonal. Naopak dlužník je k tomuto povinen pouze vůči věřiteli, k němuž dluh má. Důvodem vzniku závazku je nejčastěji smlouva (Jakpodnikat.cz)

2.3.9 Opravné položky k pohledávkám

Stará úprava zákona rozdělovala tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám podle rozvahové hodnoty pohledávky. U pohledávky s hodnotou menší než 200 000 Kč, u které nebylo zahájeno rozhodčí, soudní či správní řízení, bylo možné vytvořit opravnou položku do výše 20 % rozvahové hodnoty pohledávky (za předpokladu, že uplynulo více než 6 měsíců od splatnosti). (Nešleha, M.)

Vyšší opravnou položku bylo možné vytvořit jen po zahájení rozhodčího řízení nebo soudního řízení, popřípadě správního řízení, a u pohledávky, od jejíž splatnosti uplynulo více než:

- 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,

- 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

(Zatloukal, T.)

U nepromlčené pohledávky s rozvahovou hodnotou (v okamžiku vzniku) vyšší než 200 000 Kč muselo být rozhodčí (soudní či správní) řízení zahájeno vždy, pokud chtěla účetní jednotka vytvořit opravnou položku. Splatnosti a výše neuhrané rozvahové hodnoty pohledávky byly totožné s pohledávkami do 200 000 Kč. (Stuchlíková H., Komrsková S.)

Po novelizaci se lhůty i hodnoty změnily. Pro nepromlčené pohledávky s rozvahovou hodnotou menší než 200 000 Kč platí:

- 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Na nepromlčené pohledávky s rozvahovou hodnotou nad 200 000 Kč se mohou tvořit opravné položky v závislosti na zahájení rozhodčího (soudního či správního) řízení. (Marková, H.)

2.4 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Poslední změna (344/2013 Sb. část devatenáctá zákonného opatření Senátu) zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. obsahuje několik důležitých úprav. Jednou z nich je úprava dosavadního vymezení účetních jednotek – účetními jednotkami se stávají i tzv. non-subjekty (subjekty bez právní subjektivity, tedy nyní bez právní osobnosti). Podle § 1 odst. 2 se účetní jednotkou rozumí:

- právnické osoby, které mají sídlo na území ČR,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,

- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je účetní jednotkou (zde se jedná o non-subjekt),
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- svěřenské fondy podle občanského zákoníku (zde se jedná o non-subjekt),
- fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření (zde se jedná o non-subjekt),
- investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy (zde se jedná o non-subjekt),
- ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.
(Předpis č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví)

2.5 Ověřování účetní závěrky auditorem

Základní kvantitativní kritéria (aktiva, obrat, zaměstnanci) zůstávají v roce 2014 nezměněná. Tato kritéria jsou:

- aktiva celkem více než 40 milionů Kč (aktiva celkem se zjistí jako úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o opravné položky a odpisy majetku),
- roční úhrn čistého obratu více než 80 milionů Kč (roční úhrn je výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti),
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu.

Pro akciovou společnost stačí, když překročí alespoň jedno ze tří uvedených kritérií ke konci rozvahového dne účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího.

Svěřenské fondy mají povinný audit ve stejných případech jako akciová společnost, tedy stačí, aby překročily alespoň jedno ze tří uvedených kritérií ke konci rozvahového dne účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího.

Audit evropské společnosti (se sídlem v České republice) má taktéž stejné podmínky jako akciová společnost (splnění jednoho ze tří kritérií).

Společnost s ručením omezeným má povinnost ověření účetní závěrky auditorem, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií.

Audit ostatních obchodních korporací (komanditní společnost, veřejná obchodní společnost, družstva, evropské hospodářské zájmové sdružení a evropské družstevní společnosti) je nutný za stejných podmínek, jako jsou určeny pro společnost s ručením omezeným (splnění dvou ze tří kritérií). Stejně tak stačí splnit dvě ze tří kritérií zahraniční právnické osobě a osobě fyzické.

Politické strany a hnutí jsou povinny předložit každoročně do 1. dubna Poslanecké sněmovně k informaci výroční finanční zprávu, která zahrnuje zprávu auditora o ověření roční účetní závěrky s výrokem bez výhrad.

Nadace má povinnost ověření auditorem za předpokladu, že dosáhne její nadační kapitál nebo obrat v uplynulém účetním období výše alespoň 5 milionů Kč. Ověření podléhá řádná účetní závěrka, mimořádná účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka. Účetní závěrka nadace podléhá i v případě, že rozhoduje o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu, případně o přeměně nadace.

Účetní závěrku ústavu ověřuje auditor, pokud mu to ukládá zakladatelské právní jednání nebo statut. Stejně tak pokud čistý obrat ústavu překročí 10 milionů Kč. V těchto případech auditor ověřuje i výroční zprávu auditu.

Audit je také povinný pro pojišťovny, Fond pojištění vkladů a Kancelář pojistitelů.
(Auditdane.cz)

2.6 České účetní standardy po roce 2014

Přehled úprav znění Českých účetních standardů (ČÚS) pro některé vybrané účetní jednotky ke dni 1. ledna 2014 je zaznamenám v tabulce 3:

Tabulka 3: Přehled úprav ČÚS

Číslo ČÚS	Název	Účinnost	Typ úpravy
		k datu	k 1.1.2014
501 až 522	Sdělení o zrušení ČÚS pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, č. 501 až 522	1.1.2010	Bez úprav
Předvěti k 703 až 707		1.1.2011	Bez úprav
701	Účty a zásady účtování na účtech	1.1.2014	Úpravy textu
702	Otevírání a uzavírání účetních knih	31.12.2010	Bez úprav
Příloha k 702	Vzor převodového můstku k 1. lednu 2010	1.1.2010	Bez úprav
703	Transfery	1.1.2012	Bez úprav
704	Fondy účetní jednotky	1.1.2014	Úpravy textu
705	Rezervy	1.1.2014	Úpravy textu
706	Opravné položky a vyřazení pohledávek	1.1.2014	Úpravy textu
707	Zásoby	1.1.2014	Úpravy textu
708	Odpisování dlouhodobého majetku	1.1.2014	Úpravy textu
709	Vlastní zdroje	1.1.2014	Úpravy textu
710	Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek	1.1.2014	Úpravy textu

Zdroj: MF - odbor Účetnictví a audit; publikováno 24.2.2014

2.6.1 Český účetní standard č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech

Změny v účetním standardu č. 701 jsou v terminologii, kdy se v některých případech slovo „závazek“ nahrazuje slovem „dluh“ a zároveň je v některých bodech ke slovu „závazek“ přidáno „nebo dluh“. Ke spojení slov „přijetí zálohy“ se vkládají slova „nebo závdavku“.

Český účetní standard č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech ve znění těchto změn použijí některé vybrané účetní jednotky poprvé v účetním období začínajícím dnem 1. ledna 2014. (ČÚS č. 701 - Účty a zásady účtování na účtech)

2.6.2 Český účetní standard č. 704 – Fondy účetní jednotky

Cílem tohoto standardu je stanovení základních postupů pro účtování fondů. Změny jsou v číslech položek výkazu zisku a ztráty, kdy se položka A.I.24 nahrazuje označením A.I.27. U těchto položek se význam nemění, jedná se o Tvorbu fondů, jen byly položky přecíslovány (nyní se pod označením A.I.24 skrývají Dary). Stejně tak se přecíslovala položka Čerpání fondů, která dříve měla označení B.I.24 (již taková číselná položka neexistuje), nyní má označení B.I.16.

Účtování tvorby fondů a čerpání fondů se nemění, stále se využijí syntetické účty 548 a 648.

V případě závodního stravování účetní jednotka účtovala o výrobě obědů na stranu MÁ DÁTI účtu 123 – Výrobky se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 613 – Změna stavu výrobků. O úbytku obědů mohla v tomto případě účtovat na stranu MÁ DÁTI účtu 613 se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 123. To po úpravě standardu již neplatí, místo účtu 613 se používá nový účet 508 – Změna stavu zásob vlastní výroby.

V bodě 5.2. standardu č. 704 se slovo „půjčky“ mění na slovo „zápůjčky“ a zároveň nabízí možnost v účtování o použití fondu kulturních a sociálních potřeb, kdy se místo účtu 243 – Běžný účet FKSP může použít i účet 261 – Pokladna.

Poslední změnou je nahrazení slova „minulých“ slovem „předcházejících“. (ČÚS č. 704 - Fondy účetní jednotky)

2.6.3 Český účetní standard č. 705 – Rezervy

Standard č. 705 určuje postupy účtování o tvorbě, zvýšení, snížení, použití a zrušení rezerv. Změny se podobně jako ve standardu č. 704 uskutečnily v přečíslování některých položek rozvahy a ve výkazu zisku a ztráty.

Označení rozvahových položek B.IV.5., B.IV.9, B.IV.11 se již v novém výkazu rozvahy nevyskytuje. Položka D.II.1 v novém označení představuje Dlouhodobé úvěry.

Označení A.I.29 ve výkazu zisku a ztráty nově označuje Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek.

V terminologii se mění slovo „závazek“ na slovo „dluh“. Další změnou je nahrazení slov „čerpání rezervy“ slovy „použití rezervy“. (ČÚS č. 705 – Rezervy)

Úpravu označení položek znázorňuje tabulka 4:

Tabulka 4: Nové označení položek v ČÚS č. 705

Staré číslo položky rozvahy/výkazu zisku a ztráty	Nové číslo položky rozvahy/výkazu zisku a ztráty	Název položky	Syntetický účet
B.IV.5.	B.III.5.	Jiné běžné účty	245
B.IV.9.	B.III.9.	Běžný účet	241
B.IV.11.	B.III.11.	Základní běžný účet územních samosprávných celků	231
D.II.1.	D.I.1.	Rezervy	441
A.I.29	A.I.32.	Tvorba a zúčtování rezerv	555

Zdroj: vlastní zpracování z údajů v ČÚS č. 705

2.6.4 Český účetní standard č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek

ČÚS č. 706 určuje postup účtování o opravných položkách a vyřazení pohledávek. V tabulce 5 je znázorněno staré označení, v tabulce 6 je již upravené označení položek.

Tabulka 5: Staré označení položek ČÚS č. 706

B.II.8. , sl. kor.	Opravné položky k pohledávkám z titulu daní a obdobných dávek	196
B.II.18. , sl. kor.	Opravné položky k pohledávkám za účastníky sdružení	197
B.II.19. , sl. kor.	Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení	198
B.II.28. , sl. kor.	Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám	199

Zdroj: vlastní zpracování z údajů v ČÚS č. 706

Tabulka 6: Nové označení položek ČÚS č. 706

B.II.19. , sl. kor.	Opravné položky k pohledávkám ze správy daní	196
B.II.23. , sl. kor.	Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení	198
B.II.32. , sl. kor.	Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám	199

Zdroj: vlastní zpracování z údajů v ČÚS č. 706

Opravné položky k pohledávkám za účastníky sdružení byly ze standardu vypuštěny.

Do ČÚS č. 706 přibyl bod 3.11., který rozšiřuje působnost bodu 4.1. Bod 4.1. se týká tvorby a zvýšení opravných položek, které účetní jednotka účtuje na stranu MÁ DÁTI účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 14 až 19. Bod 3.11. určuje, že se postupem podle bodu 4.1. účtuje také k okamžiku, ke kterému se stane účetní jednotka osobou povinnou z věcného břemene k pozemku a stavbě, s výjimkou užívacího práva, kterým byly pozemek nebo stavba zatíženy.

Terminologickou změnou je v tomto standardu jen záměna slova „závazek“ za slovo „dluh“. (ČÚS č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledávek)

2.6.5 Český účetní standard č. 707 – Zásoby

Cílem tohoto standardu je stanovení základních postupů pro účtování o zásobách.

Položkové změny nastaly jen pro účet 389 - Dohadné účty pasivní, které se z původního zařazení D.III.33, zařazuje pod nové označení D.III.37. Dále se položka s číslem C.I.1 Jmění účetní jednotky ruší.

Změny se týkají i samotného účtování o výnosech z prodeje materiálu, polotovarů, výrobků a zboží. Doposud se účtovalo na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického

pohledávkového účtu účtové třídy 3 nebo účtu 261 – Pokladna, souvztažně se zápisem na stranu DAL příslušného výnosového účtu (644 – Výnosy z prodeje materiálu, 609 – Jiné výnosy z vlastních výkonů, 601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků, 604 – Výnosy z prodaného zboží). Nyní lze účtovat na straně MÁ DÁTI i v účtové skupině 46. (ČÚS č.707 – Zásoby)

2.6.6 Český účetní standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku

Cílem tohoto standardu je stanovení základních postupů pro určení výše odpisů dlouhodobého majetku a účtování odpisů dlouhodobého majetku a opravek a dále postupy pro změnu metody.

Položkové změny se vyskytly po jednom jak v Rozvaze, tak ve Výkazu zisku a ztráty. Rozvahová položka účtu 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody se z původního označení C.I.6. mění na označení C.I.5. Položka nákladového syntetického účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku se z označení A.I.25. přeměnila na označení A.I.28.

Změna ve vymezení pojmů se týká kategorizace dlouhodobého majetku – již se nekategorizuje na základě přiřazení předpokládané doby používání dlouhodobého majetku, ale podle odpovídajícího číselného kódu podle přílohy č. 1 tohoto standardu. Tato kategorizace vychází z Klasifikace produkce CZ-CPA a klasifikace stavebních děl CZ-CC.

U vymezení pojmů je nově zavedeno vysvětlení zbytkové hodnoty majetku. Zbytkovou hodnotou majetku se rozumí (podle tohoto standardu) zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku (například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících).

V případech, kdy účetní jednotka před okamžikem účinnosti tohoto standardu stanovila hranici významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při jeho vyřazení k 31. prosinci 2013, považuje se s účinností od 1. ledna 2015 takto stanovená hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny příslušného dlouhodobého majetku za zbytkovou hodnotu. Tuto skutečnost zohlední účetní jednotka v odpisovém plánu příslušného dlouhodobého majetku nejpozději k 1. lednu 2015. (ČÚS č. 708 - Odpisování dlouhodobého majetku)

2.6.7 Český účetní standard č. 709 – Vlastní zdroje

ČÚS č. 709 určuje základní postupy účtování o vlastních zdrojích vybraných účetních jednotek.

Položkové změny se tohoto účetního standardu netýkají. V terminologii je v tomto standardu pojem „závazek“ nahrazen slovem „dluh“.

Přibyly dva nové body. První bod (3.4.8.) stanovil, že za skutečnost, která má za následek zánik povinnosti ocenění příslušného majetku reálnou hodnotou, se považuje také rozhodnutí o bezúplatném převodu nebo přechodu tohoto majetku, včetně jeho darování (s výjimkou případů uvedených v jiných bodech standardu). Druhý nový bod (3.4.9.) se týká účtování k okamžiku přecenění majetku na reálnou hodnotu.

Změnou v účetnictví je účtování o nabytí dlouhodobého nehmotného nebo dlouhodobého hmotného majetku podle bodu 3.4.9., účetní jednotka účtuje ve výši ocenění tohoto majetku na stranu MÁ DÁTI účtu 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji nebo 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji se souvztažným zápisem o příslušném rozdílu z přecenění majetku na reálnou hodnotu na příslušnou stranu účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly a na stranu DAL účtu 401 – Jmění účetní jednotky. Již pro tuto konkrétní účetní operace nevyužijí syntetické účty účtové skupiny 01, 02, 03 a účtů 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek či účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. (ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje)

2.6.8 Český účetní standard č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

Tento standard má za cíl stanovit základní postupy účtování o dlouhodobém nehmotném a dlouhodobém hmotném majetku.

Položkové změny se vyskytly dvě, konkrétně vložení dvou nových položek. Nové položce A.I.10. Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji, náleží příslušný syntetický účet 035 a další nové položce A.II.11. Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji náleží syntetický účet 036. S těmito položkami, resp. účty jsme se již setkali v českém účetním standardu č. 709.

Pro položku A.I.24. se změnil název – z původního názvu „Dary“ se mění na „Dary a jiná bezúplatná předání“.

V účtování se změny týkají okamžiku uvedení technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku do stavu způsobilého k užívání účetní jednotky. Tato operace se účtuje na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 01 nebo účtu 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Účet 035 je zde zařazen nově. Obdobně se účtuje i technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, kdy na stranu MÁ DÁTI patří příslušný syntetický účet účtové skupiny 02 nebo účet 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji.

Dále se účtuje na účet 035 i při vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku, který byl určen k prodeji. O jeho zůstatkové ceně při vyřazení se účtuje na stranu MÁ DÁTI účtu 552 – Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek se souvztažným zápisem na stranu DAL zmiňovaného účtu 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji. Dříve se na stranu DAL účtovalo na účtovou skupinu 01 nebo na účet 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Obdobně je to i s dlouhodobým hmotným majetkem, kdy se účtuje na stranu MÁ DÁTI účtu 553 – Prodaný dlouhodobý hmotný majetek nebo účtu 554 – Prodané pozemky se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji. Na straně DAL již nejsou účty účtové skupiny 02, 03 nebo účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. (ČÚS č. 710 - Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek)

3 METODIKA

3.1 Hlavní cíle

Hlavním cílem literární rešerše mé diplomové práce je popis vývoje legislativy ČR v oblasti soukromého práva a jeho dopad na obchodní korporace po rekodifikaci v roce 2014.

Na začátku je vývoj legislativy z historického hlediska - vznik a zánik obchodního zákoníku, vznik nového občanského zákoníku a názory na zánik obchodního zákoníku a vznik nového občanského zákoníku. Historicky jsou tyto změny datovány od roku 2007 až po současnost.

Další část práce je věnována především předpisu č. 90/2012 Sb., Zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). V této kapitole je uvedeno, co přebral zákon o obchodních korporacích, co bylo ponecháno NOZ, a jaké jsou koncepční změny ZOK.

Dále jsou uvedeny charakteristiky a změny jednotlivých obchodních korporací podle nové legislativy.

Dopadům rekodifikace práva do účetnictví je věnována poslední část literární rešerše. Tyto dopady do účetnictví se týkají Vyhlášky č. 500/2002 Sb. včetně její novelizace, Zákonu o účetnictví č. 563/1991 Sb., Zákonu o rezervách č. 593/1992 Sb. a Českých účetních standardů. V rámci Vyhlášky č. 500/2002 Sb. je upřesněna terminologie a objasnění použitých pojmů (změněných pojmů). Mezi ně jsou zařazeny:

- závdavek/záloha,
- nájem a pacht,
- stavby a právo stavby,
- technické zhodnocení,
- zálohy na podíly na zisku,
- rezervní fond,
- závazek/dluh,
- opravné položky k pohledávkám.

Objasnění těchto pojmů je nezbytně nutné, protože se jimi zabývá převážná většina praktické části diplomové práce.

Hlavní cíl praktické části je posouzení vlivu změn legislativy v roce 2014 na účetnictví a podnikové finance obchodních korporací. Dílčími cíly jsou pak vytvoření návrhu směrné účtové osnovy, modelových příkladů (které poukazují na dopad změny legislativy do účetnictví) a rozboru stanov vybraných dvou typů obchodních korporací (a.s., s.r.o.) zastoupených pěti konkrétními firmami. Dalším dílčím cílem je vyčíslení odhadovaných vynaložených nákladů na změnu stanov/společenských smluv/zakladatelských listin.

Praktická část se bude zabývat následujícími hypotézami:

H1: Vyvolala změna legislativy v roce 2014 nějaké problémy v účtování pro obchodní korporace? Pokud ano, pak tyto problémy uvedu a pokusím se na ně najít řešení.

H2: Měla změna legislativy v roce 2014 výrazný dopad do stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny vybraných obchodních korporací?

H3: Vyčíslim odhadované průměrné náklady spojené se změnou dokumentů a posoudím, zda tyto náklady byly zanedbatelné.

Posledním dílčím cílem praktické části je popis vývoje absolutních ukazatelů konkrétních obchodních korporací, který částečně vypovídá o jejich finanční situaci.

3.2 Zdroj dat

Pro vytvoření návrhu účtové osnovy byla vzorem běžně dostupná účtová osnova uvedená v různých literaturách. Pozměněné části jsou zvýrazněny kurzivou a korespondují s terminologií uvedenou v literární rešerši (kapitola 2.3.1).

Modelové příklady jsou vytvořeny za pomoci fiktivních účetních jednotek (EFG s. r. o. a KLM s. r. o.) pro lepší přehlednost zadání.

U rozboru stanov/společenských smluv/zakladatelských listin byla data čerpána z Obchodního rejstříku, konkrétně z internetových stránek justice.cz. Ze sbírky listin vybraných podniků byly použity stanovy/společenské smlouvy/zakladatelské listiny staré a aktualizované, dále byly použity účetní závěrky za období 2009 až 2013 pro rozbor absolutních ukazatelů vypovídajících o finanční situaci obchodní korporace. Pro lepší dohledání přikládám konkrétní odkazy na stránky obchodních korporací, resp. na výpis sbírky listin:

- **STRABAG, a.s.** <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=584255>
- **MADETA, a. s.** <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=645404>

- **DEZA, a. s.** <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=703562>
- **DELLA SYSTEM a. s.**
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=600694>
- **KLEMENT a. s.** <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=489379>
- **Reality Beroun, s.r.o.**
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=408290>
- **A3 SPORT, s. r. o.**
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=179064>
- **Penny Market s. r. o.**
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=480858>
- **DEICHMANN-OBUV s. r. o.**
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=493683>
- **Nestlé Česko s. r. o.**
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=446395>

Krátké charakteristiky obchodních korporací byly čerpány z jejich oficiálních stránek (www.strabag.cz; www.madeta.cz; www.deza.cz; www.patricie.cz; www.klementas.cz; www.a3sport.cz; www.penny.cz; www.deichmann.com; www.nestle.cz)

V tabulkách, které porovnávají stanovy/společenské smlouvy/zakladatelské listiny, se objevují dva rozdílné výrazy „neuvedeno“ a „stanovy neuvádějí“. První jmenovaný výraz znamená, že konkrétní změna nebyla do dokumentů zanesena. Druhý výraz vypovídá o tom, že změna zanesena byla, ale není podložena právní normou.

Pro stanovení průměrné výše nákladů na změnu stanov jsem postupovala podle Notářského tarifu od 1. 1. 2014 (dostupného na nkr.cz) a údajů z Uživatelské příručky ISOR (dostupné na http://ms.stibrova.cz/wp-content/uploads/2014/03/tisk-poplatky-Uzivatelaska_prirucka_ISOR.pdf).

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Návrh účtové osnovy

Tato kapitola se odkazuje na vlastní návrh účtové osnovy. Do vzorové účtové osnovy (k nahlédnutí v příloze 1 a 2) pro rok 2013 byla zahrnuta nová terminologie, která je spojená s NOZ a ZOK. Kompletní návrh účtové osnovy je přiložen v příloze 3, protože je její rozsah rozložen na více stran. Změněné účty jsou zvýrazněny kurzívou.

4.2 Modelové příklady

Na modelových příkladech je podrobně rozvedena problematika účtování v návaznosti na změnu legislativy. Po každém příkladu je uveden problém, který v účetní jednotce může nastat, jeho případné řešení a vyvozený závěr.

4.2.1 Závdek/záloha

Obchodní korporace EFG s.r.o. poskytla zálohu na nákup materiálu (v celkové hodnotě 30 250 Kč) svému hlavnímu dodavateli KLM s.r.o. Obě obchodní korporace jsou plátcí DPH. Účtování znázorňují tabulky 7 a 8.

Tabulka 7: Účtování o záloze u EFG s.r.o.

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dátí	Dal
VBÚ Zaplacení přijaté zálohové faktury	6 050	151	221
Přijetí daňového dokladu DPH 21 %	1 050	343	151
FP od dodavatele za materiál – základ daně	25 000	111	321
DPH 21 %	5 250	343	321
Zúčtování zálohy (bez DPH)	5 000	321	151
Zúčtování DPH	1 050	321	343
Materiál převzat na sklad	25 000	112	111
VBÚ Dopltek dodavateli	24 200	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 8: Účtování o záloze u KLM s.r.o.

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dátí	Dal
VBÚ Zaplacení zálohy od odběratele	6 050	221	324
Vystavení daňového dokladu	1 050	324	343
FV na zboží pro odběratele – základ daně	25 000	311	604
DPH 21 %	5 250	311	343
Zúčtování zálohy (bez DPH)	5 000	324	311
Zúčtování DPH	1 050	343	311
VBÚ přijatá platba od odběratele	24 200	221	311

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené účetní případy se týkají zálohy, ale pro závdavek může nastat jiná situace. Příklad pro závdavek nepeněžitý – obchodní korporace EFG s.r.o. si chce u dodavatele KLM s.r.o. nechat zhotovit dřevěné regály (za 41 000 Kč bez DPH) do své prodejny. Jako závdavek poskytne dodavateli dřevo (vedené jako materiál u EFG s.r.o.) v hodnotě 12 000 Kč:

A) Kontrakt proběhne v pořádku – v takovém případě se účtuje obdobně jako u zálohy (s ohledem na úbytek/přírůstek materiálu místo peněžních prostředků pro potřeby zálohy). Účtování je znázorněno v tabulkách 9 a 10.

Tabulka 9: Účtování o závdavku u EFG s. r. o. (situace A)

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
Poskytnut závdavek (úbytek materiálu na skladě)	12 000	052	112
Přijetí daňového dokladu 21 %	2 083	343	052
FP od dodavatele za regály – základ daně	41 000	042	321
DPH 21 %	8 610	343	321
Zúčtování závdavku (bez DPH)	9 917	321	052
Zúčtování DPH	2 083	321	343
Zařazení regálů do DHM	41 000	022	042
VBÚ doplatek dodavateli	37 610	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 10: Účtování o závdavku u KLM s. r. o. (situace A)

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
Přijetí závdavku od odběratele (přírůstek materiálu na skladě)	12 000	112	324
Vystavení daňového dokladu	2 083	324	343
FV na regály pro odběratele – základ daně	41 000	311	601
DPH 21 %	8 610	311	343
Zúčtování závdavku (bez DPH)	9 917	324	311
Zúčtování DPH	2 083	343	311
VBÚ přijatá platba od odběratele	37 610	221	311

Zdroj: vlastní zpracování

B) Obchodní korporace EFG s.r.o. si kontrakt rozmyslí a později od něj odstoupí (situace znázorněná v tabulce 11 a 12):

Tabulka 11: Účtování o závdavku u EFG s.r.o. (situace B)

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
Poskytnut závdavek (úbytek materiálu na skladě)	12 000	151	112
Odběratel ohlásí dodavateli odstoupení od kontraktu	12 000	5xx	151

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 12: Účtování o závdavku u KLM s.r.o. (situace B)

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
Přijetí závdavku:	12 000	112	324
Dodavatel se dozví o odstoupení od smlouvy	12 000	324	6xx

Zdroj: vlastní zpracování

Podle některých odborníků na daně by se v této situaci o DPH neúčtovalo, protože závdavek by měl úlohu kauce, která nepodléhá DPH. Jiní odborníci zastávají názor, že o DPH se u závdavku účtuje vždy – pak by v účetních případech byly přidány operace o přijetí daňového dokladu (u odběratele) a vystavení daňového dokladu (u dodavatele).

Problém č. 1: Obecně je rozdíl mezi závazkem a závdavkem. Je důležité si v případě peněžního plnění uvědomit, o jakou operaci se jedná a podle toho případně postupovat (platí účetní jednotka před uzavřením smlouvy či při uzavření smlouvy?).

Problém č. 2: Dalším významným problémem je daňové hledisko. Pokud o závdavku uvažují okamžitě jako o záloze, pak o DPH účtují. U závdavku, na který je pohlíženo jako na kauci, by se DPH neřešilo. Odborníci na daně se ale neshodují, protože někteří radí o DPH účtovat vždy.

Řešení: Pokud se účetní jednotka rozhodne účtovat o závdavku, pak si musí vytvořit analytické účty. Ohledně DPH by se měla pro jistotu poradit se svým právníkem, aby případně nevznikl problém s Finančním úřadem.

Závěr: Před rokem 2014 se o závdavcích neúčtovalo (i přesto, že historicky je závdavek velmi dobře znám). Tato změna v praxi vyvolává rozpory a otázky.

4.2.2 Nájem a pacht

Obchodní korporace EFG s.r.o. uzavřela smlouvu o pachtu. V tomto obchodním vztahu vystupuje jako pachtýř (obdobné nájemci). Roční pacht 700 tis. Kč (350 tis. Kč jsou odpisy, zbylých 350 tis. Kč je čistý pacht). Pořizovací cena pachtu obchodního závodu u propachtovatele (obdobné pronajímateli) je 3 500 tis. Kč. Smlouva je na 2 roky. Najatý majetek bude odepisovat pachtýř. Účtování u pachtýře v prvním roce je znázorněno v tabulce 13 a účtování v druhém roce je v tabulce 14.

Tabulka 13: Účtování v 1. roce u pachtýře

	Účetní případ	Cena (v tis. Kč)	Má dáti	Dal
1. ROK	Pacht obchodního závodu – oprávky	700	01x, 02x	08x, 07x
	Závazek z pachtu	2 800	01x, 02x	479
	Odpis (1/2 ročního pachtu 700 tis. Kč)	350	551	07x, 08x
	VBÚ vyúčtování – čistý pacht	350	518	221
	VBÚ vyúčtování – odpis	350	479	221

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 14: Účtování v 2. roce u pachtýře

	Účetní případ	Cena (v tis. Kč)	Má dáti	Dal
2. ROK	Odpis	350	551	07x, 08x
	VBÚ vyúčtování – čistý pacht	350	518	221
	VBÚ vyúčtování – odpis	350	479	221
	Vrácení majetku – vyúčtování oprávek	1 400	07x, 08x	01x, 02x
	Vrácení majetku - snížení závazku	2 100	479	01x, 02x

Zdroj: vlastní zpracování

Problém č. 1: Může nastat situace, kdy je roční pacht nižší než odpis.

Řešení: Rozdíl mezi ročním pachtovním a odpisy zúčtujeme u pachtýře jako snížení účtu 479 a zvýšení provozních výnosů (účetní zápis 479/64x). Propachtovateli by naopak vznikl finanční náklad (56x/374).

Problém č. 2: Může vzniknout rozdíl mezi účetní hodnotou majetku a pohledávkou u propachtovatele.

Řešení: Předem musí být veškeré možné situace zaneseny do smlouvy, pokud k dané situaci dojde, postupuje se dle smlouvy.

Problém č. 3: Pokud pacht obsahuje aktiva a závazky, jakou cenou jsou oceněny?

Řešení: Zde se musí postupovat přesně podle NOZ § 2332 - § 2357.

Závěr: Při účtování o pachtu je vždy nutné si vést důkladnou podrozvahovou evidenci pro přehlednost.

Účtování u propachtovatele v prvním roce znázorňuje tabulka 15, druhý rok je zaznamenán v tabulce 16.

Tabulka 15: Účtování v 1. roce u propachtovatele

	Účetní případ	Cena (v tis. Kč)	Má dáti	Dal
1. ROK	Vyřazení pronajatých předmětů obchodního závodu	700	07x, 08x	01x, 02x
	Převod do dlouhodobého finančního majetku	2 800	069	01x, 02x
	Převedení obchodního závodu na pachtýře	2 800	374	069
	VBÚ obdržení pachtu v hodnotě odpisů od pachtýře	350	221	374
	VBÚ obdržení pachtu ve výši čistého pachtovného	350	221	665

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 16: Účtování v 2. roce u propachtovatele

	Účetní případ	Cena (v tis. Kč)	Má dáti	Dal
2. ROK	VBÚ obdržení pachtu v hodnotě odpisů od pachtýře	350	221	374
	VBÚ obdržení pachtu ve výši čistého pachtovného	350	221	665
	Vrácení obchodního závodu od pachtýře (zařazen majetek)	2 100	01x, 02x	374

Zdroj: vlastní zpracování

Tato kapitola se týká nejen pachtu, ale i nájemného. Zadání je následující:

Obchodní korporace EFG s. r. o. vlastní administrativní budovu. Některé kanceláře pronajímá. Jednu z nich má v pronájmu obchodní korporace KLM s. r. o. po dobu jednoho roku (od 1.3.2014 do 28.2015). Nájemné je hrazeno předem a činí 810 000 Kč (bez DPH). Obě účetní jednotky jsou plátcí DPH.

Účtování u pronajímatele je v tabulce 17 a účtování u nájemce v tabulce 18.

Tabulka 17: Účtování nájemného u pronajímatele

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
Rok 2014:			
DPH 21 % z nájemného	170 100	311	343
Nájemné roku 2014 (10 měsíců)	675 000	311	602
Nájemné roku 2015 (2 měsíce)	135 000	311	384
VBÚ úhrada nájemného	980 100	221	311
Rok 2015:			
Nájemné roku 2015	135 000	384	602

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 18: Účtování nájemného u nájemce

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
Rok 2014:			
DPH 21 % z nájemného	170 100	343	321
Nájemné roku 2014 (10 měsíců)	675 000	518	321
Nájemné roku 2015 (2 měsíce)	135 000	381	321
VBU úhrada nájemného	980 100	321	221
Rok 2015:			
Nájemné roku 2015	135 000	518	381

Zdroj: vlastní zpracování

Změna legislativy účtování nájemného neovlivnila.

4.2.3 Stavby a právo stavby

Obchodní korporace EFG s.r.o. nakoupila budovu s pozemkem v celkové hodnotě 8 500 000 Kč. V jaké výši zaúčtuje budovu a v jaké výši pozemek?

Podle daně z nabytí nemovitých věcí obchodní korporace zjistí, kolik činila odhadovaná cena budovy a pozemku od odhadce. Hodnota budovy byla odhadnuta na 4 900 000 Kč a hodnota pozemku na 2 100 000 Kč.

Procentuelně si obchodní korporace určí podíl na celkové odhadnuté ceně:

$$(4\,900\,000 + 2\,100\,000) / 100 = 70\,000 \text{ Kč je } 1\%$$

$$4\,900\,000 / 70\,000 = 70\%; \quad 2\,100\,000 / 70\,000 = 30\%$$

Budova se tak na odhadované hodnotě 7 000 000 Kč podílela ze 70 %. Pozemek z hodnoty činil 30 %.

Pro zařazení majetku se podíly promítnou do pořizovací ceny:

$$8\,500\,000 * 0,7 = 5\,950\,000 \text{ Kč}; \quad 8\,500\,000 * 0,3 = 2\,550\,000 \text{ Kč}$$

Budova je pro účetnictví oceněna na 5 950 000 Kč a pozemek na 2 550 000 Kč.

Zaúčtováno s těmito cenami je v tabulce 19.

Tabulka 19: Účtování o koupi pozemku s budovou

Účetní případ	Cena (v tis. Kč)	Má dáti	Dal
FP za nákup budovy a pozemku – budova	5 950	042.1	321
FP za nákup budovy a pozemku – pozemek	2 550	042.2	321
Zařazení budovy	5 950	021	042.1
Zařazení pozemku	2 550	031	042.2

Zdroj: vlastní zpracování

Problém: Po účetní stránce se žádný problém nejeví, přestože budova náleží k pozemku jako celek, nadále se evidují zvlášť. Problém by nastal, kdyby chtěla obchodní korporace prodat zvlášť budovu a zvlášť pozemek – to nelze, obchod může proběhnout jen jako prodej jednoho hmotného movitého majetku, tedy pozemku.

Řešení: Prodávající a kupující by si mohli stanovit v kupní smlouvě o pozemku, kolik činí cena stavby a kolik cena pozemku – z praktického hlediska by to bylo zjednodušení, ale zda se tento způsob osvědčí, ukáže teprve čas.

Závěr: Před rokem 2014 bylo možné si koupit zvlášť stavbu a zvlášť pozemek, po rekodifikaci práva to již možné není. Účtuje se na stejné účty jako dříve, ale určení ceny se liší (určuje se podle § 61a Vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Právo na stavbu se bude od roku 2015 evidovat samostatně na účtu 022 a nebude vstupovat do pořizovací ceny stavby.

4.2.4 Technické zhodnocení

Obchodní korporace EFG s.r.o. sepsala smlouvu se zhotovitelem na rozšíření audiovizuálního díla (dále jen „AVD“), které má již v dlouhodobém nehmotném majetku. Rozšíření bude zaměřené na časosběrné snímání a následnou výrobu spotů. Spoty budou dodávány postupně (na konci zhotovení budou zkompletovány a přidány k AVD), aby byla možnost projednat v průběhu realizace délky spotů a jejich případné další požadavky. Veškeré licence spojené s výrobou spotů budou již započteny v ceně od zhotovitele. Obchodní korporace EFG s. r. o. účtuje o dlouhodobém nehmotném majetku na základě vnitřní směrnice, kde je tento majetek definován převýšením částky 60 000 Kč. Účetním obdobím je kalendářní rok. Obě korporace jsou plátcí DPH. Účtování je shrnuto v tabulce 20.

Tabulka 20: Účtování o technickém zhodnocení (část 1)

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
FAP1 březen 2014 - dodání 1. spotu (cena bez DPH)	33 000	041	321
DPH 21 %	6 930	343	321
FAP2 květen 2014 - dodání 2. spotu (cena bez DPH)	30 000	041	321
DPH 21 %	6 300	343	321
FAP3 srpen 2014 - dodání 3. spotu (cena bez DPH)	28 000	041	321
DPH 21 %	5 880	343	321
Celková částka technického zhodnocení	91 000	013	041

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní hledisko: Celková částka za účetní období dosahuje částky 91 000 Kč, obchodní korporace by tedy účtovala o technickém zhodnocení.

Daňové hledisko: Hodnota jednotlivých faktur nepřesáhla částku 40 000 Kč, z tohoto hlediska se o technické zhodnocení nejedná.

Problém č. 1: Při zhotovení daňového přiznání jsou jednotlivé částky faktur jen daňovým výdajem (v účetnictví se ovšem jedná o technické zhodnocení). Výsledek hospodaření se tedy sníží o 91 000 Kč.

Problém č. 2: Vstupní cena AVD se z daňového hlediska nezvýší, ale v účetním ano – budou se lišit daňové a účetní odpisy.

Řešení: Z daňového hlediska se za technické zhodnocení považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku 40 000 Kč, pokud je obchodní korporace na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nevznikne tak rozdíl hospodářského výsledku (ani odpisů) mezi účetním a daňovým hlediskem.

Pokud se obchodní korporace rozhodne, že uvedené výdaje nebude brát jako technické zhodnocení a uplatní je jako náklad, budou tyto výdaje daňově uznatelné. Vznikne rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetně se odepisuje ve zvýšené hodnotě, daňově nikoliv, protože hodnota nebyla navýšena o technické zhodnocení). Je nutné oboje odpisy rozčlenit pomocí analytické evidence.

Další možná situace spojená s technickým zhodnocením je účetně znázorněna v tabulce 21, kde zadání příkladu zůstává, jen místo tří rozšiřujících spotů bude zhotoven jen jeden:

Tabulka 21: Účtování o technickém zhodnocení (část 2)

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
FAP1 květen 2014 - dodání spotu (cena bez DPH)	47 000	041	321
DPH 21 %	9 870	343	321
Vyúčtování nákladů na rozšiřující spot	47 000	501	041

Zdroj: vlastní zpracování

Problém: Z účetního hlediska se nejedná o technické zhodnocení, protože nepřevyšuje částku stanovenou obchodní korporací (60 000 Kč). Z hlediska daňového se o technické zhodnocení jedná.

Řešení: Náklady vynaložené na technické zhodnocení budou z hlediska daňového považovány za daňově neuznatelné. Do základu daně se však dostanou přes daňové odpisy.

Závěr: Před změnou legislativy (před rokem 2014) se na technické zhodnocení (jako na definici) pohlíželo stejně jak z daňového hlediska, tak z účetního hlediska. Vzhledem k rozdílnému stanovení hranic ceny (a načítání jejích dílčích hodnot) je nutná dvojitá evidence pro účely účetních a daňových odpisů.

4.2.5 Zálohy na podíly

Společnost EFG s.r.o. sestavila ke dni 31. 8. 2014 mezitímní účetní závěrku. Zároveň chce vyplácet zálohy na podíl na zisku. Známe následující údaje:

- výsledek hospodaření běžného účetního období činí 5 000 Kč,
- nerozdělený zisk minulých let je ve výši 2 500 Kč,
- jednatel usoudil, že se vyplatí záloha na částku 5 000 Kč,
- společníci jsou fyzické osoby (srážková daň pro rok 2014 je 15 %).

Účtování o zálohách na podílu s pomocí nového účtu 432 Výsledek hospodaření minulých účetních období je v tabulce 22 a tabulce 23.

Tabulka 22: Účtování s pomocí nového účtu 432 (část 1)

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
Stanovení výše zálohy	5 000	432	364
Srážková daň	750	364	342
VBÚ výplata společníkům	4 250	364	221
VBÚ odvod srážkové daně	750	342	221

Zdroj: vlastní zpracování

K 31. 12. 2014 byla sestavena řádná účetní závěrka:

- VH běžného účetního období činí 7 500 Kč,
- zálohy na podíl na zisku ve výši 5 000 Kč.

Valná hromada (konající se 30. 4. 2015) rozhodla, že výplata podílů na zisk bude ve výši 6 000 Kč, doplatit tak musí 1 000 Kč.

Tabulka 23: Účtování s pomocí nového účtu 432 (část 2)

Účetní případ	Cena (v Kč)	Má dáti	Dal
Počáteční stav zisku k 1.1.2015	7 500	701	431
Počáteční stav záloh na podíl na zisku	5 000	432	701
Rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku	6 000	431	364
Zúčtování vyplacené zálohy	5 000	364	432
Srážková daň	150	364	342
VBÚ výplata čistého podílu	850	364	221
VBÚ odvod srážkové daně	150	342	221
Zbýlý zisk zůstává nerozdělen	1 500	431	428

Zdroj: vlastní zpracování

Problém: Obchodní korporace si musí být jistá svým finančním zdravím a stávající pozicí v době, kdy zpracovává mezitímní účetní závěrku. Nesmí vyplácet zálohy na podíl na zisku, pokud by si tím přivodila finanční potíže.

Řešení: Obchodní korporace by měla velmi dobře znát svoji situaci a objektivně předpovídat budoucnost (udělá test insolvence, případně může využít i některých modelů zabývajících se finančním zdravím obchodní korporace). Poté může rozhodovat o výplatě záloh.

Závěr: Vyplácení záloh je užitečná záležitost. Lze ji využít za předpokladu, že firma projde testem insolvence.

4.2.6 Rezervní fond

Obchodní korporace EFG s.r.o. se rozhodla rozpustit svůj rezervní fond, který již nadále není povinna vytvářet. Plně se podřídila generálnímu opt-in systému (resp. pravidlům ZOK). Zrušený rezervní fond hodlá rozpustit do nerozděleného zisku (uvažovala i o vyplacení společníkům, ale tento návrh zamítla). Účetní operace jsou uvedeny v tabulce 24.

Tabulka 24: Účtování o rozpuštění rezervního fondu do nerozděleného zisku

Účetní případ	Cena (v tis. Kč)	Má dáti	Dal
Počáteční stav rezervního fondu	200	701	421
Zrušení/rozpuštění do nerozděleného zisku	200	421	428

Zdroj: vlastní zpracování

Problém: Pokud chce obchodní korporace rozpustit celou výši rezervního fondu, musí splnit určité podmínky, bez kterých to nelze - změna stanov, svolání valné hromady a splnění podmínky insolvence. Rezervní fond byl tvořen jako pomoc pro případ úpadku, proto může být nyní obchodní korporace ve větším riziku.

Řešení: Obchodní korporace po testu insolvence musí zvážit, zda chce přijít o možnost pomoci při případné finanční tísní či ne. Než se rozhodne rezervní fond rozpustit, musí svůj budoucí vývoj dobře zvážit.

Závěr: Rezervní fond měl před rokem 2014 svoji významnou funkci, která měla v těžké situaci podnik udržet. Po roce 2014, kdy už rezervní fond není povinný, podniky postupně (či jednorázově) rozpouštějí své rezervní fondy. V případě, že je vyplácejí společníkům, mohou ztratit svoji „jistotu“ do budoucnosti.

4.2.7 Závazek/dluh

U závazků, nyní dluhů, se změny v účtování nekonaly. Na základě změny názvosloví by bylo vhodné lépe upravit názvy účtů v účtové osnově. Návrh nové účtové osnovy je v kapitole 4.1 (resp. příloha 3)

4.2.8 Opravné položky k pohledávkám

Obecně se opravné položky k pohledávkám účtují tak, jako je v tabulce 25:

Tabulka 25: Účtování opravných položek

Účetní případ	Má dáti	Dal
Tvorba opravné položky k pohledávkám – zákonné	558	391
Účetní	559	391
Rozpuštění opravné položky k pohledávkám – zákonné	391	558
Účetní	391	559
Zaplacená pohledávka, která již byla odepsána	211,221	646

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování zde zůstalo neměnné, ale stanovení výše opravné položky je v důsledku změny legislativy odlišné. Výše opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vzniklých před rokem 2014 se účtuje podle stejné právní úpravy, za které opravná položka vznikla (§ 8a zákona o rezervách ve znění do 31. 12. 2013). Určení výše opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vzniklých po roce 2014 se zjednodušilo (18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky; 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky).

Problém: Problémem zde může být přívlastek „nepromlčené“. Před sjednocením starého občanského zákoníku a obchodního zákoníku byla stanovená rozdílná doba pro promlčení pohledávky. Občanský zákoník uplatňoval 3 roky, obchodní zákoník pak roky 4, mohlo se stát, že soud při pozdním uplatnění nároku zaplacení nepřiznal.

Řešení: O řešení se postaral nový občanský zákoník, který obecnou stanovenou dobu pro promlčení sjednotil na 3 roky.

4.3 Stanovy/společenské smlouvy/zakladatelské listiny

Tato kapitola bude věnována rozboru stanov/společenských smluv/zakladatelských listin vybraných druhů obchodních korporací (na konkrétních příkladech). Na základě porovnání starých a nových (přepracovaných v souladu se zákonem po roce 2014) dokumentů bude patrné, na co se musely korporace zaměřit, aby splnily své zákonné povinnosti. Zvolené typy obchodních korporací jsou: akciová společnost (uvedeno pět konkrétních a. s.) a společnost s ručením omezeným (taktéž uvedeno pět konkrétních s. r. o.).

4.3.1 Akciové společnosti

4.3.1.1 STRABAG a. s.

Krátká charakteristika:

STRABAG a. s. patří k nejvýznamnějším obchodním korporacím v ČR v oboru dopravního, pozemního a inženýrského stavitelství. Jejími zákazníky jsou komunální a krajské zadavatelé, stát i soukromí investoři. V oblasti dopravního stavitelství má čtyři odštěpné závody a v oblasti pozemního a inženýrského stavitelství má dva odštěpné závody. Na český trh vstoupil STRABAG a. s. již v roce 1991, tehdy jako koncern BAU HOLDING AG. V tabulce 26 jsou absolutní ukazatele výkazů STRABAG a. s.

Tabulka 26: Absolutní ukazatele STRABAG a. s.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	12 921 287	11 136 427	11 071 999	10 449 922	9 699 920
Dlouhodobý majetek	1 471 534	1 342 726	1 312 438	1 437 322	1 442 229
Oběžná aktiva	11 255 239	9 601 187	9 552 560	8 824 967	8 242 690
Vlastní kapitál	4 547 799	4 450 608	4 351 485	3 611 307	3 252 470
Cizí zdroje	7 518 830	5 790 513	6 269 708	6 520 850	6 234 791
Osobní náklady	1 374 065	1 344 409	1 100 532	1 190 522	1 175 859
Provozní VH	691 649	424 853	440 156	265 575	381 366
Finanční VH	- 39 333	- 43 388	97 276	- 12 138	105 082
Mimořádný VH	-121	0	0	0	0
VH před zdaněním	652 195	381 465	537 432	253 437	486 448

Zdroj: výkazy STRABAG a. s., zpracování vlastní

V tabulce 27 je vývoj počtu zaměstnanců za sledované období 2009 až 2013.

Tabulka 27: Počet zaměstnanců STRABAG a. s. v letech 2009 až 2013

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	2 465	2 416	2 224	2 161	2 016

Zdroj: účetní závěrky STRABAG a. s., zpracování vlastní

Absolutní ukazatelé získané z výkazů za posledních pět let vypovídají o vývoji STRABAG a. s. Aktiva se každým rokem snižují v důsledku snižování oběžných aktiv (dlouhodobý majetek má kolísavé hodnoty). Vlastní kapitál se každým rokem snižoval vždy o větší rozdíl než v předchozím roce. Cizí zdroje se za sledovaných pět let držely v přibližně stejné výši (až na výraznější snížení v roce 2010 oproti roku 2009). Osobní náklady klesaly (výjimkou je rok 2011) – tuto skutečnost pravděpodobně zapříčinilo postupné snižování stavu zaměstnanců (klesající tendence po všechny zkoumané roky).

Výsledek hospodaření před zdaněním se zvyšoval/snižoval každý druhý rok. V letech 2011 a 2013 byl nárůst oproti roku předchozímu zapříčiněn kladným finančním VH, v roce 2009 byl provozní VH nejvyšší.

Stanovy:

Staré stanovy jsou z roku 2010, nové stanovy pak z dubna 2014 a následně stanovy upravené v prosinci roku 2014.

Zásadní změna ve stanovách STRABAG a.s. je ve změně právní úpravy, podle které se obchodní korporace řídí.

Povinnost splatit včas upsané akcie se řídí podle § 344 - § 347 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Dříve se tato povinnost řídila § 177 zákona č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník.

Akcie STRABAG a.s. byly převoditelné v souladu s ustanoveními ObchZ a zákonem č. 591/1992 Sb. „O cenných papírech“ v platném znění. Nyní se převoditelnost akcií omezuje ve smyslu § 270 a § 273 ZOK.

Vzájemné vztahy spolujednatelů se řídily občanským zákoníkem (ustanovení o spoluvlastnictví), po roce 2014 se řídí ustanovením o spoluvlastnictví taktéž, jen podle zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník (NOZ).

V současných stanovách této akciové společnosti se vyskytla nová kapitola, která upřesňuje, že způsob jednotlivých postupů zvýšení základního kapitálu se řídí příslušnými ustanoveními ZOK.

V nových stanovách (oproti starým) již nejsou celé dvě strany obsahující informace o zvýšení základního kapitálu upsáním nových akcií a o podmíněném zvýšení základního kapitálu. Dále také chybí informace o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti. Všechny tři kapitoly se řídily starou právní normou, konkrétně ObchZ. V současnosti se tyto skutečnosti zrušily nebo jsou zcela jasné.

U snížení základního kapitálu nově není doložka o snížení základního kapitálu pod jeho zákonnou výši stanovenou v § 162 odst. 3, ObchZ (zrušeno), chybí i doložka o tom, že snížení základního kapitálu nesmí zhoršit dobytost pohledávek věřitelů společnosti.

Návrh na zápis podávalo představenstvo do 30 dnů od usnesení valné hromady, dnes činí lhůta 15 dnů.

Způsob snížení základního kapitálu, který se řídil podle ObchZ, byl ze stanov vymazán.

V části týkající se organizace společnosti, se akciová společnost rozhodla zvolit dualistický systém vnitřní struktury (dříve neexistoval).

Má-li akciová společnost jen jediného akcionáře, forma notářského zápisu se vyžaduje pouze v případech stanovených § 415 až § 417 ZOK a dalších zákonem stanovených případech (stará úprava podle § 186 ObchZ).

Představenstvo podá žalobu na splacení emisního kursu akcií proti akcionářům, kteří jsou v prodlení s jeho splacením nebo uplatní postup dle § 344 - § 347 ZOK (dříve postup dle § 177 ObchZ).

V doložce o působnosti valné hromady se změnila odkazy na právní normy hned v několika bodech. Pro zjednodušení uvedu jen změny norem a úplné znění vynechám (nebo jej uvedu jen částečně):

- § 511 - § 515 ZOK nahrazuje § 210 ObchZ,
- rozhodnutí o vydání dluhopisů dle § 286 ZOK, dříve podle § 160 ObchZ,
- nově zařazené rozhodnutí o využití rezervního fondu a rozhodnutí o udělení výjimek ze zákazu konkurence.

Ve změněných stanovách nezůstala věta týkající se představenstva, tj. že představenstvu přísluší předkládat valné hromadě návrhy na dodatečné schválení užití rezervního fondu a návrh na zvýšení rezervního fondu nad hranici určenou stanovami, dále mu přísluší rozhodovat v případě potřeby o čerpání prostředků z rezervního fondu (z důvodu, že rezervní fond již není povinný).

Na členy představenstva (stejně tak na členy dozorčí rady) se vztahuje zákaz konkurence – dříve podle § 196 ObchZ, dnes podle § 441 ZOK.

Dozorčí rada akciové společnosti se v minulosti musela skládat ze tří členů – dva členové dozorčí rady byli voleni a odvoláváni valnou hromadou, jeden člen dozorčí rady byl volen a odvoláván zaměstnanci. V nových stanovách se dozorčí rada skládá ze dvou členů, ti jsou voleni a odvoláváni valnou hromadou.

Doložka o rezervním fondu je zrušena s odůvodněním, že akciová společnost nevytváří rezervní fond a již dříve vytvořený rezervní fond zrušila.

Důležitá a poslední informace ve stanovách je oznámení o podřízení se na základě § 777 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, tomuto zákonu jako celku, a tudíž záležitosti stanovami neupravené se řídí zcela výše uvedeným zákonem.

V terminologii byly zaznamenány změny – „škoda“ nahrazena „újmou“, „nájemné“ nahrazené „pachtem“.

4.3.1.2 MADETA, a. s.

Krátká charakteristika:

Madeta byla založena roku 1902 v Táboře, tehdy jako Mlékařské družstvo tábořské. V roce 1948 byla Madeta znárodněna, o několik desítek let byla odkoupena a v roce 2002 vznikl její dnešní název MADETA, a. s. Dnes je největším zpracovatelem mléka v ČR, ve výrobě je ročně zpracováno 0,4 miliardy litrů mléka, vyrobeno na 250 druhů výrobků a její roční celkový objem je 396 900 000 ks výrobků.

V tabulce 28 jsou absolutní ukazatele MADETA, a. s. a v tabulce 29 je uveden počet zaměstnanců ve sledovaném období.

Tabulka 28: Absolutní ukazatele MADETA, a. s.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	2 029 206	1 979 692	2 030 612	2 033 832	2 102 570
Dlouhodobý majetek	1 089 036	1 097 084	1 175 150	1 163 211	1 209 229
Oběžná aktiva	910 402	868 501	843 880	862 905	887 846
Vlastní kapitál	513 874	600 891	661 376	740 282	943 964
Cizí zdroje	1 508 591	1 369 016	1 336 668	1 208 982	1 063 972
Osobní náklady	490 060	491 416	487 170	483 805	474 715
Provozní VH	123 233	116 956	65 425	108 619	236 825
Finanční VH	- 56 699	- 28 245	- 14 720	- 28 178	- 18 321
Mimořádný VH	0	0	0	0	0
VH před zdaněním	66 534	88 711	50 705	80 441	218 504

Zdroj: výkazy MADETA, a. s., zpracování vlastní

Tabulka 29: Počet zaměstnanců MADETA, a. s. v letech 2009 až 2013

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	1 734	1 682	1 605	1 508	1 474

Zdroj: účetní závěrky MADETA a. s., zpracování vlastní

Celková aktiva MADETA, a. s. se pohybovala za sledované období v podobné výši (stejně tak dlouhodobý majetek a oběžná aktiva), přestože jsou částky uvedeny v tisících (jsou tedy rozdíly milionové), nejsou zjevné výrazné skokové změny. Vlastní kapitál se každým rokem navyšoval a cizí zdroje se naopak každým rokem snižovaly. Osobní náklady mírně klesají v důsledku snižování počtu zaměstnanců. Finanční výsledek hospodaření je po celé sledované období záporný, ale provozní výsledek jej svou kladnou hodnotou každý rok převážil. Nejnížší VH před zdaněním byl v roce 2011 a nejvyšší v roce 2013 (zde je vidět i více jak dvojnásobný zisk oproti rokům minulým).

Stanovy:

Stará společenská smlouva byla sepsána v říjnu 2011 a nová po rekodifikaci práva v červnu roku 2014.

Na základě stanov obchodní korporace STRABAG a. s. je vytvořena tabulka 30, která uvádí hlavní změny ve stanovách v důsledku rekodifikace práva 2014. Tabulka 30 podává informace o tom, zda se stanovy akciových společností (ne)podobají.

Tabulka 30: Podobnost stanov STRABAG a. s. a MADETA, a. s.

Popis změny	ANO/NE	Právní norma původní	Právní norma stávající
Úprava splácení upsaných akcií a převoditelnosti akcií	ANO	Obchodní zákoník, Zákon č. 591/1992 Sb.	§ 344 – 347 ZOK, § 270 – 273 ZOK
Úprava spoluvlastnictví	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Úprava základního kapitálu	ANO	Obchodní zákoník	ZOK
Působnost valné hromady	ANO	ObchZ (např. § 160)	ZOK (např. § 286)
Úprava rezervního fondu	ANO	Neuvedeno	Neuvedeno
Zákaz konkurence	ANO	§ 196 ObchZ	§ 441 ZOK
Podřízení se ZOK	NE	Neuvedeno	Neuvedeno

Zdroj: stanovы obchodních korporací STRABAG a. s. a MADETA, a. s., zpracování vlastní

Stanovy akciové společnosti MADETA, a. s. se v zásadních bodech shodují se stanovami STRABAG a. s. Výjimkou je úprava spoluvlastnictví (MADETA, a. s. se o spoluvlastnictví nezmiňuje) a doložka o podřízení se ZOK (zde se MADETA, a. s. neodvolává na konkrétní právní normu). Stanovy MADETA, a. s. sice nově upravují rezervní fond, ale nadále jej tvoří a slouží výhradně k úhradě ztráty. Akciová společnost neuvedla ve svých stanovách, jaký si zvolila systém vnitřní struktury. Další významné změny nebyly nalezeny.

4.3.1.3 DEZA, a. s.

Krátká charakteristika:

DEZA, a. s. se sídlem ve Valašském Meziříčí je výrobcem aromatických uhlovodíků a dalších chemických látek s téměř 120letou tradicí. Od roku 2005 je jejím jediným akcionářem Agrofert Holding, a. s. DEZA, a. s. své produkty prodává po celém světě. K tomu jí slouží vlastní překladištní terminál v polském přístavu Swinoujscie. DEZA, a. s. investovala do ekologie 2,6 miliardy Kč.

V tabulce 31 jsou uvedeny údaje o absolutních ukazatelích DEZA, a. s. a v tabulce 32 jsou počty zaměstnanců za sledované období (2009 až 2013).

Tabulka 31: Absolutní ukazatele DEZA, a. s.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	4 411 221	4 642 145	5 216 660	5 514 555	5 632 445
Dlouhodobý majetek	2 628 135	2 663 333	2 702 501	2 718 867	2 578 886
Oběžná aktiva	1 770 696	1 942 474	2 510 086	2 789 390	3 041 201
Vlastní kapitál	2 849 336	3 442 163	3 695 447	3 450 012	2 980 875
Cizí zdroje	1 523 433	1 176 212	1 454 518	2 063 679	2 651 406
Osobní náklady	470 570	451 231	471 157	486 680	503 755
Provozní VH	67 359	1 075 523	1 089 670	709 816	393 471
Finanční VH	434 545	168 417	135 683	171 650	207 343
Mimořádný VH	0	5 281	0	0	0
VH před zdaněním	501 904	1 249 965	1 225 353	881 466	600 814

Zdroj: výkazy DEZA, a. s., zpracování vlastní

Tabulka 32: Počet zaměstnanců DEZA, a. s.

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	1 011	963	968	983	984

Zdroj: účetní závěrky DEZA a. s., zpracování vlastní

Celková aktiva DEZA, a. s. se zvyšovala (oběžná aktiva se zvyšovala ve všech letech, dlouhodobý majetek se zvyšoval až na rok 2013, kdy došlo ke snížení, které ale neovlivnilo zvyšování celkových aktiv). Vlastní kapitál narůstal do roku 2011, od roku 2012 klesal. Cizí zdroje v roce 2010 klesly oproti předchozímu roku, v následujících letech se cizí zdroje navyšovaly. Osobní náklady rostly kromě roku 2010, v tomto roce bylo také za sledované období jediný pokles počtu zaměstnanců, což pokles osobních nákladů může vysvětlovat. V letech 2010 a 2011 akciová společnost vykazovala vysoký VH před zdaněním, v dalších letech se VH snižoval (i přesto dosahoval vysokých kladných čísel).

Stanovy:

Stará společenská smlouva byla sepsána v září 2010 a nová po rekodifikace práva v květnu roku 2014.

Podobně jako u předchozí akciové společnosti je tabulka 33 sestavena na základě stanov obchodní korporace STRABAG a. s., se kterými jsou stanovy DEZA, a. s. porovnávány.

Tabulka 33: Podobnost stanov STRABAG a. s. a DEZA, a. s.

Popis změny	ANO/NE	Právní norma původní	Právní norma stávající
Úprava splácení upsaných akcií a převoditelnosti akcií	ANO	§ 177 ObchZ	Stanovy neuvádějí
Úprava spoluvlastnictví	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Úprava základního kapitálu	ANO	Obchodní zákoník	ZOK
Působnost valné hromady	ANO	ObchZ (např. § 160)	ZOK (např. § 286)
Úprava rezervního fondu	ANO	ObchZ (např. § 216a)	ZOK
Zákaz konkurence	ANO	§ 201 ObchZ	§ 49 ZOK
Podřízení se ZOK	NE	Neuvedeno	Neuvedeno

Zdroj: stanovy DEZA, a. s., zpracování vlastní

DEZA, a. s. má ve svých nových stanovách doložku o možnosti poskytování finanční asistence podle § 311 ZOK. Dále jsou stanovy upraveny ohledně archivace zápisů při likvidaci podniku (dříve upravoval § 188 a § 189 ObchZ, dnes § 94 ZOK). Změna také nastala u působnosti představenstva, které musí zpracovat ve lhůtě 3 měsíců od skončení účetního období písemnou zprávu k výroční zprávě společnosti (staré stanovy podle § 66a ObchZ, nové stanovy podle § 82 ZOK. Právní normy uvedené u zákazu konkurence v tabulce 31 se týkají především náhrady způsobené újmou (resp. škodou). DEZA, a. s. stále tvoří rezervní fond, o kterém rozhoduje představenstvo společnosti. Úprava spoluvlastnictví není do nových stanov zahrnuta, protože v akciové společnosti DEZA, a. s. je jeden akcionář. Systém vnitřní struktury není ve stanovách určen.

4.3.1.4 DELLA SYSTEM a. s.

Krátká charakteristika:

Akciová společnost DELLA SYSTEM vznikla v roce 1999 se sídlem ve Zlíně. Jejím jediným produktem je IS Patricie - počítačový informační systém vyvinutý za účelem maximální podpory uživatele při práci v zaměstnání. V tabulce 34 jsou uvedeny údaje o absolutních ukazatelích DELLA SYSTEM a. s. a v tabulce 35 jsou počty zaměstnanců za sledované období (2009 až 2013).

Tabulka 34: Absolutní ukazatele DELLA SYSTEM a. s.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	1 702	6 239	4 149	2 403	981
Dlouhodobý majetek	52	29	44	39	163
Oběžná aktiva	1 640	6 204	4 099	2 360	797
Vlastní kapitál	- 3	886	1 102	973	- 307
Cizí zdroje	1 690	5 353	3 047	1 430	1 244
Osobní náklady	859	547	475	629	1 095
Provozní VH	-776	560	139	- 188	- 1 061
Finanční VH	- 52	330	77	59	- 219
Mimořádný VH	0	0	0	0	0
VH před zdaněním	- 828	890	216	- 129	- 1 280

Zdroj: výkazy DELLA SYSTEM a. s., zpracování vlastní

Tabulka 35: Počet zaměstnanců DELLA SYSTEM a. s.

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	6	4	4	4	6

Zdroj: účetní závěrky DELLA SYSTEM a. s., zpracování vlastní

Akciová společnost DELLA SYSTEM má ve sledovaném období velmi kolísavé hodnoty. V roce 2009 měla VH před zdaněním záporné, stejně tak vlastní kapitál byl záporný. V roce 2010 se situace zlepšila natolik, že VH před zdaněním byl nejvyšší za celé sledované období. Vlastní kapitál byl kladný, ale cizí zdroje narostly o skoro čtyři miliony Kč. V roce 2011 měla DELLA SYSTEM stále kladný VH před zdaněním, vlastní kapitál vzrostl a cizí klesl, finanční situace nebyla špatná. V roce 2012 a 2013 byla znovu ve ztrátě, klesala jí celková aktiva i vlastní kapitál, ale také cizí zdroje. V posledním roce období byla situace této akciové společnosti nejhorší. Osobní náklady se nejprve ročně snižovaly (i počet zaměstnanců klesl), ale poslední dva roky se zvyšovaly (přestože přijetí dvou dalších zaměstnanců bylo až v roce 2013).

Stanovy:

Stará společenská smlouva byla sepsána v říjnu 2004 a nová po rekodifikace práva v červenci roku 2014.

Podobně jako u předchozích dvou akciových společností je tabulka 36 sestavena na základě stanov obchodní korporace STRABAG a. s., se kterými jsou stanovy DELLA SYSTEM, a. s. porovnávány.

Tabulka 36: Podobnost stanov STRABAG a. s. a stanov DELLA SYSTEM, a. s.

Popis změny	ANO/NE	Právní norma původní	Právní norma stávající
Úprava splácení upsaných akcií a převoditelnosti akcií	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Úprava spoluvlastnictví	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Úprava základního kapitálu	ANO	Obchodní zákoník	ZOK
Působnost valné hromady	ANO	ObchZ (např. § 210)	ZOK (např. § 511)
Úprava rezervního fondu	ANO	Stanovy neuvádějí	§ 311 a § 316 ZOK
Zákaz konkurence	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Podřízení se ZOK	ANO	Neuvedeno	ZOK

Zdroj: stanov DELLA SYSTEM, a. s., zpracování vlastní

DELLA SYSTEM, a. s. má ve svých nových stanovách doložku o možnosti poskytování finanční asistence podle ZOK (stejnou doložka měla ve stanovách i DEZA, a. s.). Tato akciová společnost zvolila dualistický systém vnitřní struktury a plně se podřídila ZOK.

4.3.1.5 KLEMENT a. s.

Krátká charakteristika:

KLEMENT a. s. je profesionální a stabilní společnost, která od roku 1990 působí jako generální dodavatel ve všech oborech stavebnictví a strojírenství na českém i zahraničním trhu. Společnost je prostorově flexibilní a disponuje dobrým technickým zázemím. Struktura zaměstnanců pokrývá celé území ČR a umožňuje tak realizovat svá díla v jakékoliv zeměpisné lokalitě v ČR. V tabulce 37 jsou uvedeny absolutní ukazatele KLEMENT a. s. a v tabulce 38 počet zaměstnanců za sledované období.

Tabulka 37: Absolutní ukazatele KLEMENT a. s.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	724 401	1 217 869	952 151	1 020 092	1 171 987
Dlouhodobý majetek	93 248	167 731	167 073	168 332	158 568
Oběžná aktiva	626 734	1 043 518	776 956	839 703	1 003 883
Vlastní kapitál	286 059	275 506	317 887	296 253	322 321
Cizí zdroje	436 444	942 177	633 760	723 220	848 750
Osobní náklady	101 936	129 718	135 714	148 752	154 400
Provozní VH	121 690	85 352	151 741	55 937	79 271
Finanční VH	- 9 467	- 4 155	- 1 974	- 7 605	- 1 966
Mimořádný VH	2 527	1 149	814	0	0
VH před zdaněním	114 750	82 346	150 581	48 332	77 305

Zdroj: výkazy KLEMENT a. s., zpracování vlastní

Tabulka 38: Počet zaměstnanců KLEMENT a. s.

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	212	240	243	260	259

Zdroj: účetní závěrky KLEMENT a. s., zpracování vlastní

Hodnota celkových aktiv (resp. dlouhodobého majetku a oběžných aktiv) kolísala, velký skok byl jen mezi roky 2009 a 2010, kdy se aktiva zvýšila (především ta oběžná). Vlastní kapitál se výrazněji nemění, cizí zdroje se oproti roku 2009 zvyšovaly. Osobní náklady rostou v souvislosti s narůstáním počtu zaměstnanců. VH před zdaněním byl v celém sledovaném období kladný (i přes vždy záporný finanční VH), kdy nejvyšší hodnoty bylo dosaženo v roce 2011 a nejnižší o rok později (2012).

Stanovy:

Stará společenská smlouva byla sepsána v prosinci 2011 a nová po rekodifikace práva v červenci roku 2014.

Podobně jako u předchozích tří akciových společností je tabulka 39 sestavena na základě stanov obchodní korporace STRABAG a. s., se kterými jsou stanovy KLEMENT a. s. porovnávány.

Tabulka 39: Podobnost stanov STRABAG a. s. a stanov KLEMENT a. s.

Popis změny	ANO/NE	Právní norma původní	Právní norma stávající
Úprava splácení upsaných akcií a převoditelnosti akcií	ANO	§ 160 ObchZ	Neuvedeno
Úprava spoluvlastnictví	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Úprava základního kapitálu	ANO	ObchZ (např. § 202 – 210)	ZOK
Působnost valné hromady	ANO	ObchZ (např. § 210)	§ 418 a § 420 ZOK
Úprava rezervního fondu	ANO	Stanovy neuvádějí	Stanovy neuvádějí
Zákaz konkurence	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Podřízení se ZOK	ANO	Neuvedeno	§ 777 ZOK

Zdroj: stanovy KLEMENT a. s., zpracování vlastní

V nových stanovách KLEMENT a. s. se povoluje valné hromadě rozhodování per rollam¹ podle § 418 a § 420 ZOK. Dále má ve svých nových stanovách doložku o možnosti poskytování finanční asistence podle ZOK. Rezervní fond vytváří stále a to

¹ Nevyloučí-li společenská smlouva rozhodování mimo valnou hromadu, zašle osoba oprávněná svolat valnou hromadu návrh rozhodnutí na adresu uvedenou v seznamu společníků nebo jiným způsobem určeným společenskou smlouvou.

za stejných podmínek jako bylo uvedeno v ObchZ (podmínky si společnost určila dobrovolně, ne ze zákona jako tomu bylo dříve) a může jej využít jen k úhradě ztráty. KLEMENT a. s. si zvolila dualistický systém vnitřní struktury.

4.3.2 Společnosti s ručením omezeným

4.3.2.1 Reality Beroun s. r. o.

Krátká charakteristika:

Obchodní korporace Reality Beroun s. r. o. má dva jednatele (manželé). Sídli (jak již název napovídá) ve městě Beroun. Nabízí zprostředkování prodeje a pronájmu všech typů nemovitostí v oblasti Berounska.

V tabulce 40 jsou absolutní ukazatelé výkazů Reality Beroun s. r. o. Obchodní korporace byla založena v roce 2011, proto jsou údaje za poslední tři dostupné roky. Počet zaměstnanců je po celou dobu stejný, tj. dva.

Tabulka 40: Absolutní ukazatelé Reality Beroun s. r. o.

Absolutní ukazatel (vyjádřeno v tis. Kč)	Rok		
	2011	2012	2013
Aktiva celkem	1 632	667	485
Dlouhodobý majetek	0	0	0
Oběžná aktiva	1 632	567	385
Vlastní kapitál	116	144	325
Cizí zdroje	1 516	523	143
Osobní náklady	63	294	253
Provozní VH	21	- 69	209
Finanční VH	- 1	- 3	- 2
Mimořádný VH	0	0	0
VH před zdaněním	20	- 72	207

Zdroj: výkazy Reality Beroun s. r. o., zpracování vlastní

Celková aktiva se během tohoto období snižují, vzhledem k tomu, že společnost s ručením omezeným nemá dlouhodobý majetek, je toto snížení zapříčiněno oběžnými aktivy (v roce 2012 a 2013 činí rozdíl mezi celkovými aktivy a oběžnými aktivy částka 100 000 Kč, která připadá na pohledávky za upsaný základní kapitál). Vlastní kapitál se postupně navyšuje a cizí kapitál snižuje (mezi roky 2011 a 2012 dokonce o 1 000 000 Kč). Osobní náklady jsou v prvním roce podnikání nižší, protože Reality Beroun s. r. o. nezačala svou činnost od začátku kalendářního roku. Výsledek

hospodaření před zdaněním byl v roce 2012 záporný, ale v roce 2013 již nabýval kladných hodnot.

Společenské smlouvy:

Stará společenská smlouva byla sepsána roku 2011 a nová po rekonstrukci práva v září roku 2014.

U společnosti s ručením omezeným se zákonné úpravy projevily již v části „Orgány společnosti“. Valná hromada podle nové společenské smlouvy může rozhodovat per rollam dle § 175 zákona o obchodních korporacích, ale hlasování s využitím technických prostředků dle § 167 odst. 2 ZOK nepřipouští.

Valná hromada rozhodovala o změně obsahu společenské smlouvy podle § 141 ObchZ, dnes se rozhoduje podle § 190 odst. 2 písm. a) ZOK. Valná hromada si nově může vyhradit rozhodovat o věcech, které podle ZOK patří do působnosti jiných orgánů.

Jednatelé po roce 2014 nejsou povinni svolat valnou hromadu, klesne-li rezervní fond pod polovinu hodnoty ve srovnání s jeho výší ke dni konání poslední valné hromady (v nových stanovách není zaneseno z důvodu zrušení rezervního fondu).

Stará společenská smlouva vylučovala dědění obchodního podílu ve smyslu § 116 odst. 2 ObchZ, nová společenská smlouva umožňuje přechod podílu při smrti nebo zániku společníka v obchodní korporaci na dědice či jeho nástupce.

Změněná společenská smlouva již neobsahuje dodatek o rozdělení obchodního podílu tak, aby byla zachována minimální výše vkladu 20 000 Kč. Neobsahuje také, že k rozdělení zisku nesmí být použit základní kapitál a rezervní fond, ani prostředky, které mají být použity dle zákona k dotaci rezervního fondu (dnes je rezervní fond zrušen a základní kapitál upraven).

Celá doložka týkající se rezervního fondu zmizela – už její společnost s ručením omezeným nevytváří a jeho předchozí zůstatek rozpustila.

Minulá společenská smlouva uváděla případy zániku účasti společníka ve společnosti, které se řídily, § 113, § 121, § 148 a 149 ObchZ. Stávající společenská smlouva má jen poznámku ke zrušení společnosti – společnost se ruší v případech uvedených v § 93 a § 241 ZOK.

V nových stanovách samozřejmě nechybí závěrečná ustanovení, že se společnost s ručením omezeným rozhodla podřídit zákonu č. 90/2012 Sb., ZOK, jako celku.

4.3.2.2 A3 SPORT, s. r. o.

Krátká charakteristika:

A3 SPORT je síť maloobchodních prodejen provozovaná již od roku 1993 se sídlem v Plzni. Zaměřuje se na prodej největších světových sportovních značek jako Adidas, Nike, Puma, Reebok a je jejich největším prodejcem v ČR. V současné době provozuje 59 prodejen, z nichž 56 se nachází v nejvýznamnějších obchodních centrech velkých měst. V tabulce 41 jsou uvedeny absolutní ukazatele A3 SPORT, s. r. o. a v tabulce 42 jejich počty zaměstnanců za sledované období.

Tabulka 41: Absolutní ukazatele A3 SPORT, s. r. o.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	580 551	597 259	668 584	1 261 176	1 307 491
Dlouhodobý majetek	122 460	120 525	118 328	711 636	633 691
Oběžná aktiva	447 988	464 920	540 634	540 535	665 573
Vlastní kapitál	337 562	339 608	356 619	945 655	885 345
Cizí zdroje	238 974	252 970	306 892	308 800	415 395
Osobní náklady	233 126	241 826	155 617	182 653	162 184
Provozní VH	23 248	14 059	31 855	40 209	- 56 403
Finanční VH	- 7 940	- 11 364	- 10 406	- 10 891	- 3 907
Mimořádný VH	0	0	0	0	0
VH před zdaněním	15 308	2 695	21 449	29 318	- 60 310

Zdroj: výkazy A3 SPORT, s. r. o., zpracování vlastní

Tabulka 42: Počet zaměstnanců A3 SPORT, s. r. o.

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	363	399	432	458	578

Zdroj: účetní závěrky A3 SPORT, s. r. o., zpracování vlastní

Celková aktiva A3 SPORT, s. r. o. rostla, největší změna nastala v roce 2012 oproti roku 2011, kdy se aktiva zvýšila o dvojnásobek. Na této změně se podílel dlouhodobý majetek, který ve stejném roce rapidně vzrostl. Vlastní kapitál i cizí kapitál za sledované období ročně rostl, vlastní kapitál pak v letech 2012 a 2013 vzrostl rychleji. Osobní náklady se od roku 2011 velmi snížily i přesto, že počet zaměstnanců každým rokem rostl. VH z provozní činnosti byl vždy kladný až na poslední sledovaný rok, finanční

VH vždy záporný. VH před zdaněním byl ztrátový jen v roce 2013, kdy je ztráta výrazná.

Společenské smlouvy:

Stará společenská smlouva byla sepsána v listopadu 2011 a nová po rekonstrukci práva v červnu 2014. Porovnání společenských smluv je v tabulce 43.

Tabulka 43: Porovnání SS Reality Beroun s. r. o. a SS A3 SPORT, s. r. o.

Popis změny	ANO/NE	Právní norma původní	Právní norma stávající
Působnost valné hromady	ANO	ObchZ	ZOK (např. § 61)
Rozhodování per rollam	ANO	Neuvedeno	§ 167 ZOK
Úprava základního kapitálu	ANO	§ 142 – 147 ObchZ	§ 216 – 240 ZOK
Dědění obchodního podílu	ANO	Neuvedeno	Stanovy neuvádí
Úprava rezervního fondu	NE	Stanovy neuvádí	Neuvedeno
Zrušení s. r. o./účasti společníka	ANO	§ 61 a § 68 ObchZ	ZOK
Podřízení se ZOK	ANO	Neuvedeno	§ 777 ZOK

Zdroj: společenské smlouvy A3 SPORT, s. r. o., zpracování vlastní

Úpravy ve společenské smlouvě A3 SPORT, s. r. o. byly totožné se společenskou smlouvou Reality Beroun s. r. o. až na rezervní fond, který A3 SPORT do nové společenské smlouvy nezařadil. Jiné změny (než jsou uvedeny v tabulce 41) nebyly zjištěny.

4.3.2.3 Penny Market s. r. o.

Krátká charakteristika:

Společnost Penny Market s.r.o. působí na českém trhu od roku 1997. Je dceřinou společností mezinárodního obchodního řetězce REWE, který je jednou z největších světových obchodních společností. V ČR je více než 350 prodejen, kde se prodává přibližně 1 500 položek v celé šíři potravinářského sortimentu. Nabízí především české značky nebo zboží od českých výrobců.

V tabulce 44 jsou uvedeny absolutní ukazatele Penny Market, s. r. o. a v tabulce 45 jejich počty zaměstnanců za sledované období.

Tabulka 44: Absolutní ukazatele Penny Market s. r. o.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	11 323 031	7 291 715	8 332 276	9 001 257	8 759 363
Dlouhodobý majetek	3 348 046	3 176 528	3 025 260	3 098 830	3 292 433
Oběžná aktiva	7 854 420	4 056 706	5 289 303	5 860 196	5 431 585
Vlastní kapitál	6 589 163	4 274 858	4 648 007	5 300 744	5 007 097
Cizí zdroje	4 698 372	2 975 871	3 644 891	3 958 490	3 426 845
Osobní náklady	1 441 091	1 543 083	1 758 560	1 894 554	1 970 630
Provozní VH	384 829	388 991	516 787	455 705	438 855
Finanční VH	7 357	- 69 246	- 91 191	- 60 130	- 85 883
Mimořádný VH	0	0	0	0	0
VH před zdaněním	392 186	319 745	425 596	395 575	372 972

Zdroj: výkazy Penny Market s. r. o., zpracování vlastní

Tabulka 45: Počet zaměstnanců Penny Market s. r. o.

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	4 617	4 579	4 908	5 056	5 485

Zdroj: účetní závěrky Penny Market s. r. o., zpracování vlastní

Celková aktiva byla nejvyšší v roce 2009 (v důsledku vysokých oběžných aktiv). V dalších letech se aktiva (dlouhodobá i oběžná) pohybovala přibližně na stejné hodnotě. Vlastní kapitál i cizí kapitál se vyvíjel podobně jako celková aktiva – v roce 2009 byly hodnoty nejvyšší za celé sledované období. V roce 2010 nastal výrazný pokles a po zbytek sledovaného období oba absolutní ukazatele pomalu rostly. Osobní náklady měly stejný vývoj (počet zaměstnanců taktéž rostl). VH před zdaněním výrazně nekolísá, vždy byl vykazován zisk, který v roce 2011 dosahoval nejvyšší hodnoty.

Společenské smlouvy:

Stará společenská smlouva byla sepsána v říjnu 2011 a nová po rekonstrukci práva v září 2014. Porovnání společenských smluv je v tabulce 46.

Tabulka 46: Porovnání SS Reality Beroun s. r. o. a SS Penny Market s. r. o.

Popis změny	ANO/NE	Právní norma původní	Právní norma stávající
Působnost valné hromady	ANO	ObchZ (např. § 64)	ZOK (např. § 61)
Rozhodování per rollam	NE	Neuvedeno	Stanovy neuvádějí
Úprava základního kapitálu	ANO	Stanovy neuvádějí	§ 218 ZOK
Dědění obchodního podílu	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Úprava rezervního fondu	NE	ObchZ	Neuvedeno
Zrušení s. r. o./účasti společníka	ANO	§ 68, § 151 ObchZ	§ 36 ZOK
Podřízení se ZOK	ANO	Neuvedeno	§ 777 ZOK

Zdroj: společenské smlouvy Penny Market s. r. o., zpracování vlastní

Nová společenská smlouva se sice zmiňuje o rozhodování per rollam, ale nepovoluje ho, proto je v tabulce 44 uvedeno jako „NE“, tedy beze změny. O dědění se Penny Market s. r. o. v nové smlouvě nevyjadřuje, stejně tak se nevyjadřuje k rezervnímu fondu. Jiné změny nebyly provedeny.

4.3.2.4 DEICHMANN-OBUV s. r. o.

Krátká charakteristika:

DEICHMANN je od roku 1913 rodinným podnikem a chce i nadále zůstat nezávislý. Jeho více než stoletá historie začala v Essenu, v srdci Porúří, kde se ještě dnes nachází centrála koncernu DEICHMANN. Společnost má v současnosti více než 3 500 kamenných prodejen ve 24 zemích a zaměstnává po celém světě zhruba 35 000 pracovníků. Tato společnost s ručením omezením je vedoucí firmou na trhu v německém i evropském obchodu s obuví. V tabulce 47 jsou uvedeny absolutní ukazatele DEICHMANN-OBUV, s. r. o. a v tabulce 48 jejich počty zaměstnanců za sledované období.

Tabulka 47: Absolutní ukazatele DEICHMANN-OBUV s. r. o.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	568 470	765 128	792 150	861 775	855 111
Dlouhodobý majetek	194 126	180 725	141 466	151 940	164 825
Oběžná aktiva	367 953	577 235	641 942	700 334	679 746
Vlastní kapitál	450 700	591 932	618 033	683 516	685 837
Cizí zdroje	116 792	172 497	173 971	178 118	169 149
Osobní náklady	130 038	152 802	167 887	176 299	197 836
Provozní VH	129 847	281 402	232 840	252 182	215 402
Finanční VH	- 9 869	- 11 245	- 11 992	- 13 879	- 16 830
Mimořádný VH	0	0	0	0	0
VH před zdaněním	119 978	270 157	220 848	238 303	198 572

Zdroj: výkazy DEICHMANN-OBUV s. r. o., zpracování vlastní

Tabulka 48: Počet zaměstnanců DEICHMANN-OBUV s. r. o.

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	471	500	530	572	596

Zdroj: účetní závěrky DEICHMANN-OBUV s. r. o., zpracování vlastní

Celková aktiva DEICHMANN-OBUV s. r. o. postupně rostla (především kvůli rostoucím oběžným aktivům), v posledním sledovaném roce se lehce snížila. Vlastní kapitál i cizí zdroje mírně rostly, stejně tak i osobní náklady, které se zvyšovaly úměrně

s růstem počtu zaměstnanců. Provozní VH byl vždy kladný, VH finanční vždy záporný, ale celkové VH před zdaněním vykazoval v celém sledovaném období zisk, nejvyšší pak v roce 2010.

Zakladatelské listiny:

Stará zakladatelská smlouva byla sepsána v únoru 2012 a nová po rekonstrukci práva v lednu 2015. Porovnání dokumentů je v tabulce 49.

Tabulka 49: Porovnání SS Reality Beroun s. r. o. a ZL DEICHMANN-OBUV s. r. o.

Popis změny	ANO/NE	Právní norma původní	Právní norma stávající
Působnost valné hromady	ANO	Stanovy neuvádí	Stanovy neuvádí
Rozhodování per rollam	NE	Neuvedeno	Neuvedeno
Úprava základního kapitálu	ANO	ObchZ	Stanovy neuvádějí
Dědění obchodního podílu	NE	Stanovy neuvádí	Stanovy neuvádí
Úprava rezervního fondu	ANO	Stanovy neuvádějí	Neuvedeno
Zrušení s. r. o./účasti společníka	ANO	ObchZ	ZOK
Podřízení se ZOK	NE	Neuvedeno	Neuvedeno

Zdroj: zakladatelské listiny DEICHMANN-OBUV s. r. o., zpracování vlastní

V nové zakladatelské listině je poznámka, že společnost nevydává kmenové listy (ty se mohou vydávat od roku 2014, tedy až na základě ZOK). Dědění obchodního podílu dovozovala společnost již ve staré zakladatelské listině, proto není bráno jako změna. Na jednatele se podle staré zakladatelské listiny vztahuje zákaz konkurence podle § 136 ObchZ, v nové listině podle ZOK. Doložka týkající se základního kapitálu je v nové listině stejná jako ve staré (DEICHMANN-OBUV s. r. o. se dobrovolně drží starých zákonných hranic podle ObchZ). Rezervní fond není v nové zakladatelské listině zahrnut. Celkově se zakladatelské listiny odkazují na platné právní normy, ale ve většině případů nejsou konkretizovány, proto v nové listině není přesná zmínka a odkaz o podřízení se ZOK (odkaz pouze na platné právní normy, kterými samozřejmě ZOK je).

4.3.2.5 Nestlé Česko s. r. o.

Krátká charakteristika:

Nestlé Česko s. r. o. je jedna z nejlepších společností v oboru potravin a nápojů s uznávaným předním postavením v oblasti výživy, zdraví a zdravého životního stylu

v ČR. Uskutečňuje koncept Good Food a Good Life (dobré potraviny pro dobrý život) prostřednictvím potravin a nápojů nejvyšší kvality. Její historie se píše již 140 let.

V tabulce 50 jsou uvedeny absolutní ukazatele Nestlé Česko s. r. o. a v tabulce 51 jejich počty zaměstnanců za sledované období.

Tabulka 50: Absolutní ukazatele Nestlé Česko s. r. o.

Absolutní ukazatel (vyjádřen v tis. Kč)	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	4 626 960	4 420 998	4 696 163	4 794 065	4 246 205
Dlouhodobý majetek	2 162 833	2 065 077	1 994 556	2 059 069	2 061 797
Oběžná aktiva	2 461 736	2 352 637	2 695 239	2 726 506	2 176 366
Vlastní kapitál	1 843 906	1 724 364	1 654 585	1 732 430	784 870
Cizí zdroje	2 782 679	2 696 259	3 041 274	3 061 284	3 461 300
Osobní náklady	1 056 168	1 006 675	1 096 136	1 117 586	1 153 469
Provozní VH	772 960	491 100	678 463	547 056	560 796
Finanční VH	- 98 318	98 330	- 58 884	28 315	- 117 971
Mimořádný VH	- 36	21	579	0	0
VH před zdaněním	674 606	589 451	620 158	575 371	442 825

Zdroj: výkazy Nestlé Česko s. r. o., zpracování vlastní

Tabulka 51: Počet zaměstnanců Nestlé Česko s. r. o.

Ukazatel	Rok				
	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	1 873	1 931	2 004	1 952	1 961

Zdroj: účetní závěrky Nestlé Česko s. r. o., zpracování vlastní

Celková aktiva (tj. i dlouhodobý majetek a oběžná aktiva) kolísala, ale i přesto se pohybovala přibližně ve stejné výši. Vlastní kapitál se v průměru snižoval a cizí zdroje se zvyšovaly – to svědčí o zvyšování se krytí z cizích zdrojů. Osobní náklady se vyvíjely protichůdně s počtem zaměstnanců v letech 2010 (náklady klesaly, ale počet zaměstnanců rostl) a 2012 (náklady se zvýšily, ale počet zaměstnanců se snížil). Celkový VH před zdaněním byl vždy kladný i přes záporný finanční VH v letech 2009, 2011 a 2013. Nejnižšího zisku společnost Nestlé Česko dosáhla v roce 2013.

Zakladatelské listiny:

Stará zakladatelská smlouva byla sepsána v říjnu 2008 a nová po rekodifikace práva v červnu 2014. Porovnání dokumentů je v tabulce 52.

Tabulka 52: Porovnání SS Reality Beroun s. r. o. a ZL Nestlé Česko s. r. o.

Popis změny	ANO/NE	Právní norma původní	Právní norma stávající
Působnost valné hromady	ANO	Stanovy neuvádí	ZOK
Rozhodování per rollam	ANO	Neuvedeno	§ 175 ZOK
Úprava základního kapitálu	ANO	§ 108 ObchZ	§ 216, § 233 ZOK
Dědění obchodního podílu	NE	Stanovy neuvádí	Stanovy neuvádí
Úprava rezervního fondu	ANO	ObchZ	Stanovy neuvádí
Zrušení s. r. o./účasti společníka	ANO	§ 68 ObchZ	§ 168 NOZ, § 93 ZOK
Podřízení se ZOK	ANO	Neuvedeno	§ 777 ZOK

Zdroj: zakladatelské listiny Nestlé Česko s. r. o., zpracování vlastní

Dědění obchodního podílu dovozovala společnost již ve staré zakladatelské listině, proto není bráno jako změna. Pro jednatele platí zákaz konkurence (dříve podle § 136 ObchZ, nyní podle ZOK). Rezervní fond podle nové zakladatelské listiny může Nestlé Česko vytvářet, ale nemusí. Další změny nebyly v nové listině zaznamenány.

4.4 Vyčíslení nákladů na změnu listin

Každá obchodní korporace musela v důsledku změny stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny vynaložit určité náklady a čas. Do nákladů spojené se změnou se mohou zahrnout náklady na právníka (ten dokumenty zkontroluje, zda jsou v souladu se zákony), náklady spojené s odměnou notáři a soudní kolek. Obchodní korporace může mít i jiné náklady, ale tyto jsou nejběžnější (důležité).

Jednorázové náklady na právníka být nemusí, pokud obchodní korporace má svého podnikového právníka, který u ní pracuje – v tomto případě by byly náklady skryté v jeho mzdě. Tyto mzdové náklady při výpočtu částečně zohledňují.

Odměna notáři může být různá. Vzhledem k tomu, že změnu stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny je nutné osvědčit jako veřejnou listinu notářským zápisem, poplatek se odvíjí podle notářské vyhlášky 196/2001 Sb. Takový poplatek je závislý i na výši základního kapitálu. V případě notářského zápisu, který je podkladem pro zápis do veřejného rejstříku, je podle notářské komory nejméně 4 000 Kč (k částce si totiž může notář přičíst individuální přírůstek, která může být až 2,5 % z částky).

Soudní poplatek za návrh na zápis změny činí 1 000 Kč, ale může být i vyšší, pokud se obchodní korporace rozhodla změnit svoji právní formu (1 000 Kč). V případě, že by

chtěla změnit již podaný návrh na zápis (obchodní korporace mohla něco opomenout nebo chybně zadat), poplatek je nulový.

Lze tedy konstatovat, že se náklady na změnu stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny mohou vyšplhat přes částku 10 000 Kč. Oněch 10 000 Kč bych brala jako průměrnou částku napříč obchodními korporacemi.

Otázkou je, zda průměrných 10 000 Kč mělo nějaký významný vliv na podnikové finance. S velkou pravděpodobností tato částka neohrozila většinu akciových společností a společností s ručením omezeným, ale například menší bytová družstva mohla i takto nízká částka částečně omezit. Ze zkoumaných a. s. a s. r. o. vykazovaly v posledním dostupném roce ztrátu jen A3 SPORT, s. r. o. a DELLA SYSTÉM a. s., pro tyto obchodní korporace nemusely být dodatečné náklady na změnu listin zanedbatelné.

Porovná-li výsledky z předchozí kapitoly 4.3, pak akciové společnosti zaplatily průměrných 10 000 Kč za dvě pozměněné stránky ve stanovách (na stránku vychází „cena“ 5 000 Kč), společnosti s ručením omezeným zaplatily tuto částku v úhrnu za jednu změněnou stránku.

5 ANALÝZA VÝSLEDKŮ

Praktická část postupně vyřešila a potvrdila všechny hypotézy, které byly uvedeny v metodice.

5.1 Modelové příklady

Závdavek

Je důležité si v případě peněžního plnění uvědomit, o co se jedná a podle toho postupovat (platí se před uzavřením smlouvy či při uzavření smlouvy?). Pokud se účetní jednotka rozhodne účtovat o závdavku, musí si vytvořit analytické účty. Ohledně DPH by se měla pro jistotu poradit se svým právníkem, protože se zde názory odborníků liší – někteří by o DPH neúčtovali v případě, že se na závdavek pohlíží jako na kauci, jiní odborníci by o DPH účtovaly vždy. Před rokem 2014 se o závdavcích neúčtovalo. Tato změna v praxi vyvolává rozpory.

Nájem a pacht

Může zde nastat situace, kdy je roční pacht nižší než odpis. Rozdíl mezi ročním pachtovním a odpisy pak zúčtujeme u pachtýře jako snížení účtu 479 a zvýšení provozních výnosů (účetní zápis 479/64x). Propachtovateli by naopak vznikl finanční náklad (56x/374). Pokud pacht obsahuje aktiva a závazky musí se u stanovení ceny postupovat přesně podle NOZ § 2332 - § 2357. Při účtování o pachtu je vždy nutné si vést důkladnou podrozvahovou evidenci pro přehlednost.

Stavby a právo stavby

Při prodeji pozemku, na kterém stojí stavba, je problém určit kupní cenu. V účetnictví se sice evidují pozemek i stavba zvlášť, ale kupní cena je za celek. Účetní jednotka pak musí rozpočítat cenu procentuelním podílem podle hodnoty oceněné znalcem za obojí zvlášť. Před rokem 2014 bylo možné si koupit zvlášť stavbu a zvlášť pozemek, po rekodifikaci práva to již možné není. Účtování se nemění v účtech, ale v určení ceny. Právo na stavbu se od roku 2015 eviduje samostatně na účtu 022 a nebude vstupovat do pořizovací ceny stavby.

Technické zhodnocení

Účetní jednotka, která má v účetnictví technické zhodnocení, které ale není technickým zhodnocením daňovým (pouze daňovými výdaji) snižuje svůj výsledek hospodaření, zároveň vzniká rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud naopak obchodní korporace na základě svého rozhodnutí nevynaloží tyto výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pak jí vznikne technické zhodnocení daňové i tehdy, nepřesáhne-li stanovenou hranici. Nevznikne tak ani rozdíl hospodářského výsledku (a odpisů) mezi účetním a daňovým hlediskem.

Pokud se obchodní korporace rozhodne, že uvedené výdaje nebude brát jako technické zhodnocení a uplatní je jako náklad, budou tyto výdaje daňově uznatelné. Vznikne ale zmiňovaný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetně se odepisuje ve zvýšené hodnotě, daňově nikoliv, protože hodnota nebyla navýšena o technické zhodnocení). Je nutné oboje odpisy rozčlenit pomocí analytické evidence.

Zálohy na podíly na zisku

Obchodní korporace si musí být jistá svým finančním zdravím a stávající pozicí v době, kdy zpracovává mezitímní účetní závěrku. Nesmí vyplatit zálohy na podíly na zisku, pokud by si tím měla přivodit finanční potíže.

Rezervní fond

Pokud chce obchodní korporace rozpustit celou výši rezervního fondu, musí splnit určité podmínky, bez kterých to nelze - změna stanov, svolání valné hromady a především splnění podmínky insolvence. Rezervní fond byl tvořen jako záchrana pro případ úpadku, proto může být nyní obchodní korporace ve větším riziku. Než se rozhodne rezervní fond rozpustit, musí svůj budoucí vývoj dobře zvážit.

Závazek/dluh

Zde se jedná jen o nové názvy účtů, po účetní i daňové stránce se nic nemění.

Opravné položky k pohledávkám

Problém nastane při výkladu přívlastku „nepromlčené“ pohledávky. Před sjednocením starého občanského zákoníku a obchodního zákoníku byla stanovená

rozdílná doba pro promlčení pohledávky. Občanský zákoník uplatňoval 3 roky, obchodní zákoník pak roky 4, mohlo se stát, že soud při pozdním uplatnění nároku zaplacení nepřiznal. O řešení se postaral nový občanský zákoník, který obecnou stanovenou dobu pro promlčení sjednotil na 3 roky. V tomto ohledu je to vítaná změna.

5.2 Stanovy/společenská smlouva/zakladatelská listina

Praktická část zabývající se rozbořem stanov/společenských smluv/zakladatelských listin obchodních korporací potvrdila některé informace sdělené již v literární rešerši. Všechny zjištěné změny jsou uvedeny níže v souhrnné tabulce 53 pro akciové společnosti a tabulce 54 pro společnosti s ručením omezeným. Názvy společností jsou uvedeny pod začínajícími písmeny.

Tabulka 53: Zjištěné změny pro akciové společnosti

Popis změny/Akciová společnost	S	M	D	DS	K
Úprava splácení upsaných akcií a převoditelnosti akcií	ANO	ANO	ANO	NE	ANO
Úprava spoluvlastnictví	ANO	NE	NE	NE	NE
Úprava základního kapitálu	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Působnost valné hromady	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Úprava rezervního fondu	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Zákaz konkurence	ANO	ANO	ANO	NE	NE
Podřízení se ZOK	ANO	NE	NE	ANO	ANO
Archivace zápisů	NE	NE	ANO	NE	NE
Rozhodování per rollam	NE	NE	NE	NE	ANO
Poskytování finanční asistence	NE	NE	ANO	ANO	ANO
Zvolení systému vnitřní struktury	ANO	NE	NE	ANO	ANO

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 54: Zjištěné změny pro společnosti s ručením omezeným

Popis změny/s. r. o.	RB	A3S	PM	DO	NČ
Působnost valné hromady	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Rozhodování per rollam	ANO	ANO	NE	NE	ANO
Úprava základního kapitálu	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Dědění obchodního podílu	ANO	ANO	NE	NE	NE
Úprava rezervního fondu	ANO	NE	NE	ANO	ANO
Zrušení s. r. o./účasti společníka	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Podřízení se ZOK	ANO	ANO	ANO	NE	ANO
Zákaz konkurence	NE	NE	NE	ANO	ANO

Zdroj: vlastní zpracování

Uvedené tabulky 53 a 54 se týkají změn, některé informace, které zůstaly neměnné, jsou pak označeny jako „NE“ (tj. obchodní korporace se jimi řídí, jen je neupravila).

5.3 Vyčíslení nákladů na změnu listin

Každá obchodní korporace musela v důsledku změny stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny vynaložit určité náklady a čas. Do nákladů spojené se změnou se mohou zahrnout náklady na právníka (ten dokumenty zkontroluje, zda jsou v souladu se zákony), náklady spojené s odměnou notáři a soudní kolek. Obchodní korporace může mít i jiné náklady, ale tyto jsou nejběžnější (důležité).

Jednorázové náklady na právníka být nemusí, pokud obchodní korporace má svého podnikového právníka. Tyto mzdové náklady při výpočtu částečně zohledňují.

Odměna notáři může být různá. Vzhledem k tomu, že změnu stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny je nutné osvědčit jako veřejnou listinu notářským zápisem, poplatek se odvíjí podle notářské vyhlášky 196/2001 Sb. Takový poplatek je závislý i na výši základního kapitálu. V případě notářského zápisu, který je podkladem pro zápis do veřejného rejstříku, je podle notářské komory nejméně 4 000 Kč (k částce si totiž může notář přičíst individuální přírážku, která může být až 2,5 % z částky).

Soudní poplatek za návrh na zápis změny činí 1 000 Kč, ale může být i vyšší, pokud se obchodní korporace rozhodla změnit svoji právní formu (1 000 Kč).

Náklady na změnu listin se mohou vyšplhat přes částku 10 000 Kč. Oněch 10 000 Kč bych brala jako průměrnou částku napříč obchodními korporacemi.

S velkou pravděpodobností částka 10 000 Kč neohrozila většinu akciových společností a společností s ručením omezeným, ale například menší bytová družstva mohla i takto nízká částka částečně omezit. Ze zkoumaných a. s. a s. r. o. vykazovaly v posledním dostupném roce ztrátu jen A3 SPORT, s. r. o. a DELLA SYSTÉM a. s., pro tyto obchodní korporace nemusely být dodatečné náklady na změnu listin zanedbatelné.

5.4 Hypotézy

H1: Vyvolala změna legislativy v roce 2014 nějaké problémy v účtování pro obchodní korporace? Pokud ano, pak tyto problémy uvedu a pokusím se na ně najít řešení.

Hypotéza byla potvrzena. Změna legislativy v roce 2014 vyvolala problémy v oblasti účetnictví.

H2: Měla změna legislativy v roce 2014 výrazný dopad do stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny vybraných obchodních korporací?

Hypotéza byla potvrzena. Změna legislativy v roce 2014 měla výrazný dopad do stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny vybraných společností.

H3: Vyčísím odhadované průměrné náklady spojené se změnou dokumentů a posoudím, zda tyto náklady byly zanedbatelné.

Hypotéza byla potvrzena. Odhadované průměrné náklady spojené se změnou legislativy v roce 2014 měly zanedbatelný význam pro většinu obchodních korporací.

6 ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce je posouzení dopadu zákona o obchodních korporacích do účetnictví a podnikových financí. Zabývám se nejen zákonem o obchodních korporacích, ale i jinými právními normami, které byly upraveny v rámci rekodifikace soukromého práva v roce 2014, a které měly významný dopad na účetní jednotky jak z hlediska účetního, tak z hlediska daňového.

Literární rešerše byla věnována vývoji legislativy soukromého práva od vzniku obchodního zákoníku po jeho zrušení a následném zavedení jeho nástupců – nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích. Kapitoly o ZOK jsou stěžejní částí literární rešerše, popisují koncepční změny a především změny v jednotlivých typech obchodních korporací. Další nezbytnou částí práce jsou zmiňované dopady rekodifikace do účetnictví.

Praktická část se zabývá nejprve fiktivními modelovými příklady, které znázorňují postup účtování po změně legislativy. V souvislosti s účetnictvím byl vytvořen vlastní návrh účtové osnovy, který koresponduje s terminologií uvedenou v literární rešerši. Poté se praktická část věnuje rozboru stanov/společenských smluv/zakladatelských listin skutečných vybraných obchodních korporací. Jednotlivé rozborů jsou dále porovnány a shrnuty. Poslední kapitola praktické části se zabývala určením přibližných nákladů obchodních korporací spojených se změnou legislativy.

Diplomová práce postupně potvrdila všechny hypotézy, které byly v práci uvedeny. První hypotéza potvrdila možné problémy v účtování po rekodifikaci soukromého práva. Druhá hypotéza určila rozsah změn v podnikových financích (na základě rozboru stanov/společenských smluv/zakladatelských listin). Třetí a poslední hypotéza potvrdila, že ve většině zkoumaných obchodních korporací neměly náklady spojené se změnou legislativy významný vliv na jejich finanční zdraví.

Tvorba diplomové práce na zvolené téma nebyla jednoduchou záležitostí. Zorientování se v úpravách zákona vyžadovalo hodiny času a bedlivého porovnávání nové a staré právní normy. Ačkoliv se jednalo o složitou činnost, znalosti získané psaním diplomové práce mi pomohou obstát nejen v běžném životě, ale i v pracovním.

I. SUMMARY

The main objective of this thesis is to assess the impact of changes in legislation in 2014 to accounting and corporate finance of business corporations. Partial objectives are then create a draft chart of accounts, exemplars (which point out the impact of changes in accounting legislation) and analysis of selected statutes of two types of business corporations (public limited company, limited liability company) always represented the five specific companies. Yet another objective is quantification of the estimated cost to amend the charters / social contracts / incorporation documents.

This thesis confirmed all the hypotheses that have been put to the topic. The first hypothesis is confirmed potential problems in accounting after recodification of private law. The second hypothesis is determined the extent of change in corporate finance (based on analysis of charters / social contracts / incorporation documents). The third and last hypothesis is confirmed that in most of the business corporations did not have costs associated with changing legislation significant impact on their financial health.

Key words: Regulation no. 90/2012 Coll. Business Corporations Act, Regulation no. 89/2012 Coll. Law of the Civil Code, Recodification, Charter, Accountancy

II. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Literatura:

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 701- Účty a zásady účtování na účtech

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 704 - Fondy účetní jednotky

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 705 - Rezervy

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledávek

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 707 - Zásoby

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 - Odpisování dlouhodobého majetku

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 709 – Vlastní zdroje

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 710 - Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

CHALUPA R., KADLEC J., PILÁTOVÁ J., PROCHÁZKOVÁ D., SEDLÁK R., SKÁLOVÁ J., VLACH P.; *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2014, s. 103 a 104

MARKOVÁ, H.; *Daňové zákony, úplná znění platná k 1.1.2015*. Praha: Grada, 2014, s. 91

Předpis č. 89/2012 Sb. Zákon občanský zákoník

Předpis č. 90/2012 Sb. Zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

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

Předpis č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví

SEDLÁČEK, J., SPÁČIL, J.; ed. *Obligační právo. 1 díl*. Reprint původního vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 99

STUHLÍKOVÁ H., KOMRSKOVÁ S.; *Zdaňování neziskových organizací s příklady z praxe*. 8. Aktualizované vydání, edice daně. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2011, s. 116

Vyhláška 467/2013 Sb.

ZATLOUKAL, T.; *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 143

Webové odkazy

Advokátní kancelář PRKpartners; *Zákon o obchodních korporacích po 1.1.2014* [Online] **2014**. <http://www.prkpartners.cz/rekodifikace/pravni-info/zakon-o-obchodnich-korporacich/>

Advokátní kancelář Řezníček & Co; *Změny právní úpravy dopadající na společnost s ručením omezeným od 1. 1. 2014* [Online] **2014**.
http://www.akreznicek.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=56:zmeny-pravni-upravy-dopadajici-na-spolecnost-s-rucenim-omezenym-od-1-1-2014&catid=11:aktualne&Itemid=435

Audit daně.cz; *Kdy má účetní jednotka povinný audit?* [Online] **2014**.
www.auditdane.cz/files/kdy_ma_ucetni_jednotka_povinny_audit.doc

Česká advokátní komora; *Rozhovor se soudkyní Irenou Pelikánovou* [Online] **2013**.
<http://www.cak.cz/scripts/detail.php?id=8752>

ČINKOVÁ, M.; *TOP TEN: 10 nejdůležitějších změn u akciových společností* [Online] **2013**. <http://zakonyvkapse.cz/top-10-10-nejdulezitejsich-zmen-u-akciovych-spolecnosti/>

DĚDIČ, J.; *Rok 2014 přinese změny i pro komanditní a veřejné obchodní společnosti* [Online] **2013**. <https://www.patria.cz/pravo/2327447/rok-2014-prinese-zmeny-i-pro-komanditni-a-verejne-obchodni-spolecnosti.html>

Dům plný úspor.cz; *Bytová družstva a změny po 1.1.2014* [Online] **2013**.
<http://www.dumplnyuspor.cz/bytova-druzstva-a-zmeny-po-1.1.2014.html>

- DUŠEK, V., advokát KPMG Legal; *Rekodifikace 2014: Jak vyplatit rezervní fond? Nový zákon přináší změny* [Online] **2014**. <http://ekonom.ihned.cz/c1-61630820-rekodifikace-2014-jak-vyplatit-rezervni-fond-novy-zakon-prinasi-zmeny>
- FANTUROVÁ, J.; *Právo stavby z pohledu novely prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví 2015* [Online] **2015**. <https://www.moorestephens.cz/pravo-stavby-z-pohledu-novely-provadeci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-2015/>
- Jak podnikat.cz; *Závazky - dluhy a daňová evidence* [Online] **2014**. <http://www.jakpodnikat.cz/zavazky.php>
- KÖNIGOVÁ, L.; *Rozdělení zisku, podíly na zisku, zálohy na podíly na zisku společnosti s ručením omezeným* [Online] **2014**. <http://www.vasdanovyporadce.cz/rozdeleni-zisku-podily-na-zisku-zalohy-na-podily-na-zisku-spolecnosti-s-rucenim-omezenym/>
- Lexology.com; *Czech Republic: significant obligations under the New Act on Business Corporations* [Online] **2014**. <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=7e5977f3-409e-48b1-ba89-543f54468493>
- Ministerstvo financí ČR; *ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY č. 701 až 710 - použití některé vybrané účetní jednotky v účetním období začínajícím dnem 1. ledna 2014* [Online] **2013**. <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2014/ceske-ucetni-standardy-c-701-az-710-pouz-16981>
- Ministerstvo spravedlnosti ČR, 2013; *Brožura k zákonu o obchodních korporacích*, s. 5 a 6. Dostupná na: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/informacni_brozury/MS_brozura_NZOK.pdf
- NEŠLEHA, M.; *Pohledávky a opravné položky po rekodifikaci* [Online] **2014**. <http://www.fucik.cz/publikace/dane/pohledavky-a-opravne-polozky-po-rekodifikaci/>
- Občanský zákoník.Justice.cz; *Zákon o obchodních korporacích* [Online] **2013**. <http://obcanskyzakonik.justice.cz/obchodni-korporace/obecne/>
- Portal.Pohoda.cz; *Účetní a daňové novinky od roku 2014* [Online] **2014**.

<http://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/ucetni-a-danove-novinky-od-roku-2014/>

Právní zpravodaj, **listopad 2007**, ročník VIII.; *Ministerstvo spravedlnosti nastavilo lhůtu pro dopracování nového občanského zákoníku*, C. H. Beck, s. 3-9. Dostupný na: http://glatzova.dev2.atweb.cz/files/download/50_pz_11_07_tema_cs.pdf

SP audit; *Změny v účetnictví podnikatelů od roku 2014* [Online] **2013**.

<http://www.spaudit.cz/novinky-v-ucetnictvi/>

Účtování.net; *Změny v účetnictví v souvislosti s NOZ, ZOK, od 1.1.2014 v kostce*

[Online] **2013**. <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Zmeny-v-ucetnictvi-v-souvislosti-s-NOZ-ZOK-od-1-1-2014-v-kostce-cast-prvni&idc=132>

ZaRozvoj.cz; *Vývoj hospodářství ČR* [Online] **2011**, p7. <http://www.zarozvoj.cz/vyvoj-hospodarstvi-cr.p7.html>

III. SEZNAM ZKRATEK

AK – advokátní kancelář

AVD – audiovizuální dílo

a. s. – akciová společnost

CZ-CPA – klasifikace produkce

ČAK – Česká advokátní komora

ČR – Česká republika

ČÚS – Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky

DPH – daň z přidané hodnoty

EK ČR – Exekutorská komora České republiky

EU – Evropská unie

EUR – měna Evropské unie

FP – faktura přijatá

FV – faktura vystavená

IČ – identifikační číslo

ISOR (ISOŘ) – Informační systém operativního řízení

Kč – česká koruna

k. s. – komanditní společnost

NK ČR – Notářská komora České republiky

NOZ – Nový občanský zákoník

NS ČR – Nejvyšší soud České republiky

ObchZ – Obchodní zákoník

Sb. – sbírka

SS – společenská smlouva

s. r. o. – společnost s ručením omezeným

VBÚ – výpis bankovního účtu

v. o. s. – veřejná obchodní společnost

ZDP – Zákon o dani z příjmu

ZOK – Zákon o obchodních korporacích

ZL – zakladatelská listina

IV. SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Stupňovitá výstavba pravidel.....	11
Tabulka 2: Základní rozdíly v charakteristikách mezi nájmem a pachtem	21
Tabulka 3: Přehled úprav ČÚS	29
Tabulka 4: Nové označení položek v ČÚS č. 705.....	30
Tabulka 5: Staré označení položek ČÚS č. 706	31
Tabulka 6: Nové označení položek ČÚS č. 706	31
Tabulka 7: Účtování o záloze u EFG s.r.o.....	38
Tabulka 8: Účtování o záloze u KLM s.r.o.....	38
Tabulka 9: Účtování o závdavku u EFG s. r. o. (situace A).....	39
Tabulka 10: Účtování o závdavku u KLM s. r. o. (situace A).....	39
Tabulka 11: Účtování o závdavku u EFG s.r.o. (situace B).....	39
Tabulka 12: Účtování o závdavku u KLM s.r.o. (situace B).....	40
Tabulka 13: Účtování v 1. roce u pachtýře.....	41
Tabulka 14: Účtování v 2. roce u pachtýře.....	41
Tabulka 15: Účtování v 1. roce u propachtovatele.....	42
Tabulka 16: Účtování v 2. roce u propachtovatele.....	42
Tabulka 17: Účtování nájemného u pronajímatele	42
Tabulka 18: Účtování nájemného u nájemce	43
Tabulka 19: Účtování o koupi pozemku s budovou	43
Tabulka 20: Účtování o technickém zhodnocení (část 1).....	44
Tabulka 21: Účtování o technickém zhodnocení (část 2).....	45
Tabulka 22: Účtování s pomocí nového účtu 432 (část 1).....	46
Tabulka 23: Účtování s pomocí nového účtu 432 (část 2).....	47
Tabulka 24: Účtování o rozpuštění rezervního fondu do nerozděleného zisku	47
Tabulka 25: Účtování opravných položek	48
Tabulka 26: Absolutní ukazatele STRABAG a. s.	49
Tabulka 27: Počet zaměstnanců STRABAG a. s. v letech 2009 až 2013	50
Tabulka 28: Absolutní ukazatele MADETA, a. s.	53
Tabulka 29: Počet zaměstnanců MADETA, a. s. v letech 2009 až 2013	53
Tabulka 30: Podobnost stanov STRABAG a. s. a MADETA, a. s.....	54
Tabulka 31: Absolutní ukazatele DEZA, a. s.....	55
Tabulka 32: Počet zaměstnanců DEZA, a. s.	55
Tabulka 33: Podobnost stanov STRABAG a. s. a DEZA, a. s.	56

Tabulka 34: Absolutní ukazatele DELLA SYSTEM a. s.	57
Tabulka 35: Počet zaměstnanců DELLA SYSTEM a. s.	57
Tabulka 36: Podobnost stanov STRABAG a. s. a stanov DELLA SYSTEM, a. s.	58
Tabulka 37: Absolutní ukazatele KLEMENT a. s.	58
Tabulka 38: Počet zaměstnanců KLEMENT a. s.	59
Tabulka 39: Podobnost stanov STRABAG a. s. a stanov KLEMENT a. s.	59
Tabulka 40: Absolutní ukazatelé Reality Beroun s. r. o.	60
Tabulka 41: Absolutní ukazatele A3 SPORT, s. r. o.	62
Tabulka 42: Počet zaměstnanců A3 SPORT, s. r. o.	62
Tabulka 43: Porovnání SS Reality Beroun s. r. o. a SS A3 SPORT, s. r. o.	63
Tabulka 44: Absolutní ukazatele Penny Market s. r. o.	64
Tabulka 45: Počet zaměstnanců Penny Market s. r. o.	64
Tabulka 46: Porovnání SS Reality Beroun s. r. o. a SS Penny Market s. r. o.	64
Tabulka 47: Absolutní ukazatele DEICHMANN-OBUV s. r. o.	65
Tabulka 48: Počet zaměstnanců DEICHMANN-OBUV s. r. o.	65
Tabulka 49: Porovnání SS Reality Beroun s. r. o. a ZL DEICHMANN-OBUV s. r. o.	66
Tabulka 50: Absolutní ukazatele Nestlé Česko s. r. o.	67
Tabulka 51: Počet zaměstnanců Nestlé Česko s. r. o.	67
Tabulka 52: Porovnání SS Reality Beroun s. r. o. a ZL Nestlé Česko s. r. o.	68
Tabulka 53: Zjištěné změny pro akciové společnosti	72
Tabulka 54: Zjištěné změny pro společnosti s ručením omezeným	72

V. SEZNAM OBRÁZKŮ A PŘÍLOH

Obrázek 1: Výsledek hodnocení respondentů.....9

Obrázek 2: Přesun právní úpravy z OZ10

Příloha 1: Návrh účtové osnovy (po 2014)

Příloha 1: Návrh účtové osnovy (po 2014)

0. Účtová třída – Dlouhodobý majetek

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011 – Zřizovací výdaje
- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ocenitelná práva
- 015 – Emisní povolenky
- 016 – *Preferenční limity*
- 017 – Goodwill
- 019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 – Stavby
- 022 – *Hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí*
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

- 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

05 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý majetek

- 051 – *Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý nehmotný majetek*
- 052 – *Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek*
- 053 – *Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý finanční majetek*

06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 – *Majetkové účasti v ovládaných osobách*
- 062 – *Majetkové účasti v osobách pod podstatným vlivem*
- 063 – Jiné cenné papíry a majetkové účasti
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – *Zápůjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoby, podstatný vliv*
- 067 – *Jiné zápůjčky a úvěry*
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 077 – Oprávky ke goodwillu

- 079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – *Oprávky ke hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí*
- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k nedokončenému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 094 – Opravná položka k nedokončenému dlouhodobému hmotnému majetku
- 095 – *Opravná položka k poskytnutým zálohám a závdavkům na dlouhodobý majetek*
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

1. Účtová třída – Zásoby

11 – Materiál

- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiál na skladě
- 119 – Materiál na cestě

12 – Zásoby vlastní výroby

- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary vlastní výroby
- 123 – Výrobky
- 125 – Mladá a jiná zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zásoby

- 151 – *Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál*
- 155 – *Poskytnuté zálohy a závdavky na mladá a jiná zvířata a jejich skupiny*
- 155 – *Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží*

19 – Opravné položky k zásobám

- 191 – Opravná položka k materiálu
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě

193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
194 – Opravná položka k výrobkům
195 – Opravná položka k mladým a jiným zvířatům a jejich skupinám
196 – Opravná položka ke zboží
197 – *Opravná položka k zálohám a závdavkům na materiál*
198 – *Opravná položka k zálohám a závdavkům na zboží*
199 – *Opravná položka k zálohám a závdavkům na mladá a jiná zvířata a jejich skupiny*

2. Účtová třída – krátkodobý finanční majetek a krátkodobé finanční účty

21 – Peníze

211 – Pokladna
213 – Ceniny

22 – Účty v bankách

221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé bankovní úvěry

231 – Krátkodobé bankovní úvěry
232 – Eskontní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
249 – Jiné krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

251 – Registrované majetkové cenné papíry k obchodování
252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
253 – Registrované dluhové cenné papíry k obchodování
255 – Vlastní dluhopisy
256 – Dluhové cenné papíry se splatností do 1 roku držené do splatnosti
257 – Jiné cenné papíry k obchodování
258 – Krátkodobý finanční majetek
259 – Pořizovaný krátkodobý finanční majetek

26 – Převody mezi finančními účty

261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

3. Účtová třída – Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – Pohledávky z obchodních vztahů – odběratelé
312 – Směnky k inkasu
313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
314 – *Poskytnuté provozní zálohy a závdavky – dlouhodobé a krátkodobé*
315 – Jiné pohledávky

32 – Dluhy (krátkodobé)

321 – *Dluhy z obchodních vztahů – dodavatelé*
322 – Směnky k úhradě
324 – *Přijaté provozní zálohy a závdavky*
325 – *Jiné dluhy*
33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
331 – Zaměstnanci
333 – *Jiné dluhy vůči zaměstnancům*
335 – Pohledávky za zaměstnanci
336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

341 – Daň z příjmů
342 – Jiné přímé daně
343 – Daň z přidané hodnoty
345 – Jiné daně a poplatky
346 – Dotace ze státního rozpočtu
347 – Jiné dotace
349 – Vyrovnávací účet pro daň z přidané hodnoty

35 – Pohledávky za společníky

351 – Pohledávky – ovládající a řídicí osoba
352 – Pohledávky – podstatný vliv
353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
354 – *Pohledávky za společníky obchodní korporace při úhradě ztráty*
355 – *Jiné pohledávky za společníky obchodních korporací*
358 – *Pohledávky za společníky sdružení*

36 – Dluhy ke společníkům

361 – *Dluhy – ovládající a řídicí osoba*
362 – *Dluhy – podstatný vliv*
364 – *Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku*
365 – *Jiné dluhy ke společníkům obchodní korporace*
366 – *Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti*
367 – *Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů*
368 – *Dluhy ke společníkům sdružení*

37 – Jiné pohledávky a dluhy

371 – *Pohledávky z prodeje obchodníku závodu*
372 – *Dluhy z koupě obchodního závodu*
373 – *Pohledávky a dluhy z pevných termínových operací*
374 – *Pohledávky z pronájmu a pachtu obchodního závodu*
375 – *Pohledávky z emitovaných dluhopisů*
376 – *Nakoupené opce*
377 – *Prodané opce*
378 – *Jiné pohledávky*
379 – *Jiné dluhy*

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv

381 – *Náklady příštích období*
382 – *Komplexní náklady příštích období*

383 – Výdaje příštích období
384 – Výnosy příštích období
385 – Příjmy příštích období
388 – Dohadné účty aktivní
389 – Dohadné účty pasivní

39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391 – Opravná položka k pohledávkám
395 – Vnitřní zúčtování
399 – Spojovací účet při sdružení

4. Účtová třída – Kapitálové účty a dlouhodobé dluhy

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy

411 – Základní kapitál
412 – Emisní ažio
413 – Jiné kapitálové fondy
414 – *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů*
416 – *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*
417 – *Rozdíly z přeměn obchodních korporací*
418 – *Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací*
419 – Změny základního kapitálu

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

421 – *Rezervní fond*
422 – *Nedělitelný fond*
423 – *Statutární fondy*
426 – *Jiný výsledek hospodaření minulých let*
427 – *Jiné fondy*
428 – *Nerozdělený zisk minulých let*
429 – *Neuhrazená ztráta minulých let*

43 – Výsledek hospodaření

431 – *Výsledek hospodaření ve schvalovacím období*
432 – *Rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku*

45 – Rezervy

451 – *Rezervy podle zvláštních právních předpisů*
452 – *Rezervy na důchody a podobné dluhy*
453 – *Rezerva na daň z příjmů*
459 – *Jiné rezervy*

46 – Dlouhodobé bankovní úvěry

461 – *Bankovní úvěry*
462 – *Eskontní úvěry*

47 – Dlouhodobé dluhy

471 – *Dlouhodobé dluhy – ovládající a řídicí osoba*
472 – *Dlouhodobé dluhy – podstatný vliv*
473 – *Emitované dluhopisy*
474 – *Dluhy z pronájmu a pachtu obchodního závodu*
475 – *Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky*

476 – *Dlouhodobé dluhy z obchodních vztahů*
477 – *Dlouhodobé dluhy ke společníkům*
478 – *Dlouhodobé směnky k úhradě*
479 – *Jiné dlouhodobé dluhy*

48 – Odložený daňový dluh a pohledávka

481 – *Odložený daňový dluh a pohledávka*

49 – Individuální podnikatel

491 – *Účet individuálního podnikatele*

5. Účtová třída – Náklady

50 – Spotřebované náklady

501 – *Spotřeba materiálu*
502 – *Spotřeba energie*
503 – *Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek*
504 – *Prodané zboží*
505 – *Drobný hmotný majetek*

51 – Služby

511 – *Opravy a udržování*
512 – *Cestovné*
513 – *Náklady na reprezentaci*
515 – *Drobný nehmotný majetek*
518 – *Jiné služby*

52 – Osobní náklady

521 – *Mzdové náklady*
522 – *Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti*
523 – *Odměny členům orgánů obchodní korporace*
524 – *Zákonné sociální a zdravotní pojištění*
525 – *Jiné sociální pojištění*
526 – *Sociální náklady individuálního podnikatele*
527 – *Zákonné sociální náklady*
528 – *Jiné sociální náklady*

53 – Daně a poplatky

531 – *Daň silniční*
532 – *Daň z nemovitých věcí*
538 – *Jiné daně a poplatky*

54 – Jiné provozní náklady

541 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*
542 – *Prodaný materiál*
543 – *Dary*
544 – *Smluvní pokuty a úroky z prodlení*
545 – *Jiné pokuty a penále*
546 – *Odpis pohledávky*
548 – *Jiné provozní náklady*
549 – *Manka a újmy z provozní činnosti*

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

551 – *Odpisy*
552 – *Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů*
554 – *Tvorba a zúčtování jiných rezerv*

555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů
příštích období
557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu
k nabytému majetku a goodwillu
558 – Tvorba a zúčtování opravných položek podle
zvláštního právního předpisu v provozní činnosti
559 – Tvorba a zúčtování jiných opravných položek
v provozní činnosti

56 – Finanční náklady

561 – Prodané cenné papíry a podíly
562 – Úroky
563 – Kurzové ztráty
564 – Náklady z přecenění cenných papírů
566 – Náklady z finančního majetku
567 – Náklady z derivátových operací
568 – Jiné finanční náklady
569 – *Manka a újmy na finančním majetku*

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve
finanční činnosti

58 – Mimořádné náklady

581 – Náklady na změnu metody
582 – Újmy
584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
588 – Jiné mimořádné náklady
589 – Tvorba a zúčtování opravných položek
v mimořádné činnosti

59 – Daň z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů

591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená
593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná
594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti –
odložená
595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
596 – Převod podílu na výsledku hospodaření
společníkům obchodní korporace
597 – Převod provozních nákladů
598 – Převod finančních nákladů
599 – Rezerva na daň z příjmů

6. Účtová třída – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

601 – Tržby za vlastní výrobky
602 – Tržby z prodeje služeb
604 – Tržby za zboží

61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

611 – Změna stavu nedokončené výroby
612 – Změna stavu polotovarů
613 – Změna stavu výrobků
614 – Změna stavu mladých a jiných zvířat a jejich
skupin

62 – Aktivace

621 – Aktivace materiálu a zboží
622 – Aktivace vnitropodnikových služeb
623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 – Jiné provozní výnosy

641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a
hmotného majetku
642 – Tržby z prodeje materiálu
644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646 – Výnosy s odepsaných pohledávek
647 – Odpis záporného goodwillu a oceňovacího
rozdílu k nabytému majetku
648 – Jiné provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662 – Úroky
663 – Kurzové zisky
664 – Výnosy z přecenění cenných papírů
665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
667 – Výnosy z derivátových operací
668 – Jiné finanční výnosy

68 – Mimořádné výnosy

681 – Výnosy ze změny metody
688 – Jiné mimořádné výnosy

69 – Převodové účty

697 – Převod provozních výnosů
698 – Převod finančních výnosů

7. Účtová třída – Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvahné

701 – Počáteční účet rozvahný
702 – Konečný účet rozvahný

71 – Účet zisků a ztrát

710 – Účet zisků a ztrát

8. a 9. Účtová třída – vnitropodnikové účetnictví

