



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Fakulta ekonomická
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Účetní postupy v podniku vstupujícím do likvidace nebo insolvenčního řízení

Vypracovala: Simona Zeljković
Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2017

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Simona ZELJKOVIČ**
Osobní číslo: **E14091**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Účetní postupy v podniku vstupujícím do likvidace nebo insolvenčního řízení**
Zadávající 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 :

Cílem práce je analyzovat účetní práce a postupy spojené s procesem likvidace nebo insolvence účetní jednotky včetně analýzy spolupráce zvoleného likvidátora podniku nebo insolvenčního správce s účetní jednotkou ohledně uspokojování věřitelů, závazků a dalších práv.

Osnova:

1. Úvod.
2. Proces likvidace podniku, insolvenční řízení.
3. Likvidátor, insolvenční správce.
4. Analýza postupů likvidace podniku a insolvenčního řízení v praxi.
5. Tvorba případových studií.
6. Závěr.
7. Přehled použité literatury.
8. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná


Seznam odborné literatury:

- Adamík, P. (2012). *Likvidace obchodních společností*. Olomouc: Anag.
Dennis, V. (2011). *Liquidation*. Nottingham: Law Society Publishing.
Pelikán, V. (2011). *Likvidace podniku*. Praha: Grada Publishing.
Proceedings of the International Scientific Conference (2013). *Insolvency 2013? The end of one phase, beginning of the another one?*. Praha: Oeconomica.
Ryneš, P. (2015). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. Olomouc: Anag.


Vedoucí bakalářské práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 8. února 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2017


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentů 13
370 05 České Budějovice
IČO 74 688, DIČ CZ60076058


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

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala 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 práce, a to – v nezkrácené podobě 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.

V Českých Budějovicích dne 12. dubna 2017

Simona Zeljković

Tímto bych velice ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za velice cenné rady a připomínky, které byly neodmyslitelným přínosem pro zpracování této práce a zároveň bych chtěla poděkovat účetní společnosti Aukera, s.r.o., za podstoupení účetních dat ke konkrétní společnosti, na kterých byla založena praktická část mé bakalářské práce.

Obsah

1	Úvod	3
2	Všeobecně známé poznatky o likvidaci	5
2.1	Likvidace.....	5
2.2	Likvidátor.....	7
3	Popis činností likvidátora	8
3.1	Podání návrhu likvidace do obchodního rejstříku.....	8
3.2	Jednání se známými věřiteli vycházející z obchodních smluv a povinných institucí.....	8
3.3	Zveřejnění	9
3.4	Zpráva o průběhu likvidace.....	9
3.5	Ukončení likvidace.....	10
4	Archivace.....	11
5	Vysvětlení pojmů v likvidaci.....	12
6	Všeobecné poznatky o insolvenčním řízení	13
6.1	Insolvence	13
6.2	Úpadek	14
6.3	Hrozící úpadek	14
6.4	Způsoby řešení úpadku a hrozícího úpadku.....	14
6.4.1	Konkurz	14
6.4.2	Reorganizace.....	15
6.4.3	Oddlužení.....	16
6.5	Insolvenční návrh	17
6.6	Insolvenční správce	19
6.6.1	Povinnosti insolvenčního správce.....	19
6.6.2	Odměna insolvenčního správce	20
6.7	Insolvenční rejstřík.....	20

7	Obchodní společnost v likvidaci	21
7.1	Účetní postupy před vstupem obchodní společnosti do likvidace	21
7.2	Postup dle ČSÚ č. 021 pro uzavírání účetních knih v likvidaci.....	22
7.3	Účetní závěrka a její náležitosti	23
7.4	Zpeněžení majetku	25
7.5	Způsoby prodeje majetku podniku.....	29
7.6	Rozdělení likvidačního zůstatku	30
7.7	Ukončení likvidace.....	30
8	Metodika.....	33
9	Praktická část.....	36
9.1	První výchozí situace pro podnik.....	37
9.2	Druhá výchozí situace pro podnik.....	47
9.3	Třetí výchozí situace pro podnik.....	49
10	Závěr	57
I.	Summary.....	60
II.	Seznam použité literatury	61
III.	Seznam zkratk	
IV.	Seznam tabulek	
V.	Seznam obrázků	
VI.	Seznam příloh	
VII.	Přílohy	

1 Úvod

Tato bakalářská práce se zabývá účetními postupy, které je nutno vykonat ve společnosti, neboli účetní jednotce, která vstoupila do procesu likvidace, popřípadě rozhodnutím soudu do insolvenčního řízení.

Současná ekonomická situace a podmínky, které jsou vytvořeny pro úspěšné podnikání, způsobuje, že čím dál více společností je nuceno ukončit svou činnost. Stává se tak v důsledku nepříznivé finanční situace, druhotné platební neschopnosti, nemožnosti ustát veškeré požadavky státu na podnikání a často také jako výsledek silné konkurence na trhu.

Obchodním společností se tak nabízí možnosti, jak předejít úpadku, popřípadě zabránit ještě větším škodám, a to v podobě možnosti vstoupit do likvidace, prohlásit konkurs, nebo v důsledku neschopnosti dostát svým závazkům rozhodnutím soudu zahájit insolvenční řízení.

Žádná z těchto činností není pro podnik příjemnou situací, ale je nutno postupovat vždy v souladu se zákonem, a pokud není ve společnosti zodpovědná osoba k těmto úkonům, je vhodné vyhledat zkušeného likvidátora, aby celým procesem společnost provedl a úspěšně likvidaci ukončil.

Pokud společnost bude nucena vstoupit do insolvenčního řízení v důsledku nedostatečného majetku k uspokojení věřitelů, bude to příslušným soudem vybraný insolvenční správce, který provede společnost procesem insolvence.

Důležitým článkem v celém procesu je také bezpochyby účetní firma, která vedla účetnictví pro danou společnost, protože ona bude spolupracovat s likvidátorem a dávat mu potřebné podklady k úspěšnému provedení procesu likvidace.

Tato práce si proto klade za cíl popsat jednotlivé postupy, spojené s procesem likvidace nebo insolvenčního řízení z pohledu likvidátora a současně z pohledu spolupráce s účetní firmou, která účetnictví pro danou obchodní společnost zpracovává a zároveň poukázat na spolupráci zvoleného likvidátora společností nebo insolvenčního správce s účetní jednotkou ohledně uspokojování věřitelů.

Obecná část bude zaměřena na všeobecně známé poznatky o likvidaci, jejích postupech, o funkci likvidátora, jeho povinnostech a zásadní pozici ve společnosti, která vstoupila do likvidace. Popíše insolvenční a funkci insolvenčního správce, jeho základní povinnosti a postupy v insolvenčním řízení. Tato obecná část bude rozdělena do čtyř hlavních vymezení. První část bude orientována na likvidaci a likvidátora. Druhá část na insolvenční a insolvenčního správce. Budou zde zmíněny i všeobecné poznatky forem úpadku. Třetí část se zaměří na úlohu obchodní společnosti v celém procesu. Od jejího konkrétního rozhodnutí o vstupu do likvidace, důvodech vstupu až po realizaci samotného procesu likvidace. V poslední čtvrté části se tato práce zaměří na teoretické postupy účetních firem v účetnictví a na jednotlivé účetní závěrky ode dne rozhodnutí společností o vstupu do likvidace.

Praktická část bude zaměřena na konkrétní zpracování reálné obchodní společnosti, která se rozhodla vstoupit do likvidace. Od počátku jejího rozhodnutí, důvodech vstupu do likvidace, stanovení likvidátora, postupů v likvidačním procesu a zásadní věci, která je i tématem této práce, zpracování účetních kroků a spolupráce účetní společnosti s osobou likvidátora až po dosažení úplného výmazu společnosti z obchodního rejstříku. Protože existuje několik situací, ve kterých se může společnost při vstupu do likvidace nacházet, ukážeme si tuto problematiku právě na této společnosti tím, že ji postavíme do tří různých výchozích situací. První bude taková, při které bude mít společnost dostatečné množství majetku k uspokojení jejích věřitelů, aby bylo možné proces likvidace úspěšně vykonat. Druhá situace bude nastavena na nedostatečné množství majetku k uspokojení věřitelů a dostání svých závazků a nutnost této společnosti podat insolvenční návrh. Třetí výchozí situace bude spočívat v dlouhodobé nečinnosti obchodní společnosti a její likvidace nařízená soudem.

2 Všeobecně známé poznatky o likvidaci

2.1 Likvidace

K likvidaci společnosti dochází na základě rozhodnutí valné hromady (popř. majitele společnosti, pokud je jediným zakladatelem), jako nejvyššího orgánu společnosti.

Při likvidaci dochází ke „zrušení právnické osoby“, které se řídí novým občanským zákoníkem dle §168 NOZ, který definuje zrušení právnické osoby takto:

- právním jednáním,
- uplynutím doby,
- rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo,
- dosažením účelu, pro který byla ustavena,
- z dalších důvodů stanovených zákonem (§ 168 odst. 1 NOZ).

O dobrovolném zrušení PO rozhoduje její příslušný orgán (§ 168 odst. 2 NOZ), kterým je valná hromada, popřípadě majitel.

Aby došlo ke zrušení právnické osoby, tak je nutno projít procesem likvidace, výjimku tvoří případ, kdyby společnost přebírala jiná PO včetně jejího jmění, nebo pokud by stanovil zákon jinak.

Druhy zrušení PO:

- zrušení s likvidací:
 - uplynutím doby, na kterou byla založena,
 - dosažením účelu, pro který byla založena,
 - dnem určeným zákonem nebo právním jednáním o zrušení právnické osoby, jinak §dnem jeho účinnosti,
 - dnem právní moci rozhodnutí orgánu veřejné moci,
- zrušení bez likvidace:
 - situace, kdy se PO ruší při přeměně, dnem účinnosti přeměny (např. fúze, rozdělení, změna právní formy),
- zrušení soudem:

- soud na návrh nebo i bez návrhu může zrušit PO, pokud tato PO podniká nezákonnou činnost a závažným způsobem narušuje veřejný pořádek, nebo již nesplňuje předpoklady vyžadované pro vznik právnické osoby zákonem, nebo nemá déle než dva roky statutární orgán, nebo dle stanoveného zákona.

Tabulka 1: Přehled možností zrušení společností

Zrušení společnosti		
S likvidací	Bez likvidace	Zrušení rozhodnutím soudu
<ul style="list-style-type: none"> • Uplynutím doby 	<ul style="list-style-type: none"> • Při přeměně společnosti 	<ul style="list-style-type: none"> • Při výkonu nezákonné činnosti
<ul style="list-style-type: none"> • Dosažením účelu 	<ul style="list-style-type: none"> • Fúze 	<ul style="list-style-type: none"> • Narušování veřejného pořádku svojí činností
<ul style="list-style-type: none"> • Dnem určeným zákonem 	<ul style="list-style-type: none"> • Rozdělení 	<ul style="list-style-type: none"> • Nesplňuje předpoklad pro vykonávání své činnosti
<ul style="list-style-type: none"> • Dnem rozhodnutí orgánu veřejné moci 	<ul style="list-style-type: none"> • Změna právní formy 	<ul style="list-style-type: none"> • Není déle než 2 roky aktivní
<ul style="list-style-type: none"> • Dobrovolným rozhodnutím orgánu společnosti 		<ul style="list-style-type: none"> • Nemá déle než 2 roky statutární orgán
		<ul style="list-style-type: none"> • Ze zákona

Zdroj: vlastní zpracování

Účelem likvidace je vypořádat majetek likvidované společnosti – tzv. vypořádání likvidační podstaty – vyrovnání dluhů vůči věřitelům a naložit s čistým majetkovým zůstatkem, pokud takový vznikne. Řídí se §187 NOZ.

ZOK v NOZ stanovuje, pokud vznikne likvidační zůstatek při zrušení obchodní korporace z likvidace, pak má každý společník právo na podíl likvidačního zůstatku a tento se vyplácí v penězích. Likvidační zůstatek se dělí nejprve dle pravidla, jak společníci splnili vkladovou povinnost, a pokud likvidační zůstatek není postačující, pak dle pravidla splacených či nesplacených vkladů. Pokud není stanovena vkladová povinnost, pak se rozděluje rovným dílem mezi společníky. Likvidační zůstatek je zdaňován 15% sazbou dle §36 ZDP (Pilátová, J., et al., 2014).

Při vstupu společnosti do likvidace, veškerá jednání a právní zastupování probíhají přes osobu likvidátora, který se svým zvolením stává statutárním orgánem společnosti a zastupuje od této chvíle společnost navenek ve všech činnostech a výkonech spojených s procesem likvidace a vypořádáním likvidační podstaty. Dříve majetková podstata (NOZ §187 až § 209).

2.2 Likvidátor

Likvidátor je hlavní článek v celém procesu a jeho výběru by se měla věnovat velká pozornost. O jmenování likvidátora rozhoduje valná hromada, jako nejvyšší orgán společnosti, majitel, pokud je jediným zakladatel obchodní společnosti, popřípadě příslušný soud, který rozhodl o likvidaci společnosti v důsledku její nečinnosti. Stanoví se jeho odměna, neboť odměna likvidátora není ze zákona regulována. Pozice likvidátora je definována jako služba. Doporučuje se na valné hromadě zahrnout do zápisu jeho odměnu, právě z důvodů výše uvedeného. Často se stává, že obchodní společnosti nemají žádný likvidační zůstatek a na odměnu likvidátora nezůstanou prostředky. Výše odměny je proto čistě závislá na dohodě zakladatele obchodní společnosti a likvidátora (vyplývá z ustanovení §195 NOZ).

Likvidátorem může být FO a nově od 1. 1. 2014 také PO. Fyzickou osobou může být expert v dané problematice likvidace, nebo jmenovaný pracovník nějaké poradenské firmy. Je vhodné zvolit likvidátora nějaké poradenské firmy už jenom proto, že je schopen zajistit veškerou administrativu v oblasti vedení účetnictví, správy majetku, výběrových řízení, pohledávek apod. často levněji a efikasněji než samostatný likvidátor, který musí tyto činnosti zajišťovat samostatně a jednotlivě (Pilátová, 2014).

Likvidátor se zvolením stává novým statutárním orgánem společnosti a je odpovědný za průběh likvidace. Zastupuje tedy společnost ve veškerých jednáních, jak s věřiteli, tak soudem, státními institucemi jako je zdravotní pojišťovna, státní sociální zabezpečení, celní úřady, finanční úřady apod., vyjednává s dlužníky a věřiteli. V případě nedbalosti při výkonu své funkce, je zodpovědný za škody způsobené svým výkonem (Pilátová, 2014).

Dle NOZ je stanoveno pravidlo, které umožňuje statutárním orgánům vykonávat působnost likvidátora, pokud nebyl likvidátor povolán. Povolán znamená stanoven soudem (viz NOZ).

3 Popis činností likvidátora

3.1 Podání návrhu likvidace do obchodního rejstříku

Prvním krokem likvidátora je podání návrhu na zápis změn do obchodního rejstříku, kde se předloží notářský zápis z valné hromady o rozhodnutí vstupu do likvidace. Důležité je uvedení názvu obchodní společnosti a datum vstupu do likvidace. Jako text návrhu se uvede návrh na provedení změny zápisu v OR názvu obchodní společnosti, která od této doby bude používat dovětek „v likvidaci“, ustanovení o zrušení, datum zrušení, IČ, název a sídlo společnosti. Aby společnost nemusela čekat na zdlouhavé obdržení usnesení rejstříkového soudu, může již na základě notářského zápisu z valné hromady, likvidátor používat právě tento dokument jako podklad pro vystupování při likvidaci. Odstraní se tak zbytečná doba strávená čekáním na toto usnesení a likvidátor je schopen prakticky okamžitě zahájit svou činnost (viz. Pilátová, 2014).

3.2 Jednání se známými věřiteli vycházející z obchodních smluv a povinných institucí

Dalším krokem je zajistit si podpisové vzory u peněžních ústavů, aby byl likvidátor schopen nakládat s majetkem a uspokojovat věřitele a zároveň jednat s bankou v případě, že společnost má zastavené nemovitosti u banky. Pokud má zastavenou nemovitost, tak praxe bývá taková, že likvidátor vyhlásí veřejnou dražbu, aby se předešlo obvinění s předem domluvených nabídek a znevýhodnění ostatních věřitelů a zajistí se nejvyšší možná peněžitá částka dosažitelná z majetku. Orgán státní správy jako je OSSZ je velmi vstřícný a prakticky okamžitě dělá kontrolu pojistného dané společnosti. Pokud společnost vstoupí do likvidace, tak jedním z nejdůležitějších orgánů státní správy je právě finanční úřad, se kterým se doporučuje ke dni vstupu udělat kontrolu daní a DPH, aby se předešlo dalším kontrolám v průběhu procesu likvidace. Navíc potvrzení, že finanční úřad nemá námitek na výmaz společnosti z OR, je velice podstatné a rozhodující pro výmaz a ukončení likvidace. U zdravotních pojišťoven je to obdobné jako u OSSZ, kde se udělá okamžitá kontrola plateb a potvrdí bezdlužnost. Další důležitou institucí jsou pojišťovny. Prakticky každá společnost má uzavřená pojištění a je důležité dohodnout podmínky pro ukončení spolupráce s nimi (Pilátová, 2014).

3.3 Zveřejnění

Povinností každé společnosti je oznámit zahájení likvidace zveřejněním v Obchodním věstníku. Tato povinnost je stanovena zákonem § 198 odst. 2, kde je popisována jako zákonná povinnost likvidátora opakovaně, dvakrát za sebou s odstupem nejméně 15 dnů zveřejnit informace o tom, že daná společnost vstoupila do likvidace a vyzvat věřitele, aby se přihlásili ke svým pohledávkám nejpozději do 3 měsíců od druhého zveřejnění (Pilátová, 2014).

Likvidátor sestaví ke dni vstupu PO do likvidace zahajovací rozvahu a sestaví soupis jmění obchodní společnosti. Zde může nastat situace, že likvidátor z rozvahy zjistí nedostatek majetku, který by pokryl veškeré závazky a společnost je v úpadku, pak musí bez odkladu podat návrh na insolvenční řízení. Pokud taková situace nenastane a likvidátor zjistí majetek, postupuje dále a uspokojuje nejprve závazky vůči zaměstnancům, poté jejich pohledávky a následují závazky vůči státním institucím a pak ostatní závazky. Samozřejmě na straně druhé vymáhá pohledávky od dlužníků vůči společnosti, což bývá obtížnější a často spojené i se soudními spory. Likvidátor při ukončení procesu vypořádání majetkové podstaty a uspokojení závazků vůči věřitelům, popíše ve zprávě o průběhu likvidace, jak bylo s likvidačním zůstatkem naloženo a jak byli věřitelé uspokojeni, popřípadě jaký likvidační zůstatek přebývá (Pelikán, 2014).

Dále musí podat žádost na příslušném finančním úřadu o potvrzení, kterým příslušný FÚ vyjádří, že nemá žádné námitky ke zrušení dané společnosti a stejný postup opakovat i u celního úřadu, pokud tato společnost zajišťovala činnosti spojené s exportem nebo importem. Je to z důvodů bezdlužnosti na daních.

3.4 Zpráva o průběhu likvidace

Zpráva o průběhu likvidace se sestavuje průběžně od počátku zahájení činnosti likvidátora. Ten popíše, v jakém stavu společnost převzal, informace, které zjistil z účetní závěrky, popíše majetkovou situaci společnosti, zjistí si stav pohledávek a závazků, popisuje, jak a v jakých intervalech podal zveřejnění o zahájení likvidace do věstníku, popis věřitelů, jak byly či nebyly uspokojeny jejich pohledávky, co se stalo s vlastními pohledávkami, zda bylo možné se jich domoci, nebo bylo nutno zahájit soudní řízení na vymáhání těchto pohledávek. Dále musí podat informace o komunikaci

a vyřízením jednání s orgány veřejné správy. Výsledky těchto jednání. Především tedy je důležitý právě finanční úřad, od kterého závisí, zda bude možno s jejich schválením danou společnost vymazat nebo ne. Pokud nebudou uhrazeny veškeré závazky vůči finančnímu a celnímu úřadu (vázáno na daně), neobdrží likvidátor potvrzení o „nenamítání k výmazu společnosti z obchodního rejstříku“ a nemůže ukončit proces likvidace. Zhodnotí likvidační podstatu, likvidační zůstatek, pokud nějaký zbyl a jak s ním bude naloženo. Dále do zprávy musí podat i vlastní prohlášení, že mu nejsou známé žádné překážky, které by bránily ve výmazu společnosti z obchodního rejstříku. Sem může spadat např. soudní řízení, kterého se účastní likvidovaná společnost nebo výkon exekuce.

Neméně důležitou informací ve zprávě je, jak bude naloženo s dokumentací společnosti tzv. archivace, které věnuji podrobněji následující kapitolu 4. archivace.

3.5 Ukončení likvidace

Způsob ukončení likvidace stanovuje zákon § 205 NOZ, kde je přesně nadefinováno, kdy a jak likvidace končí a co vše likvidátor musí vykonat, aby likvidace byla úspěšně ukončena a došlo k výmazu společnosti z OR a ustanovení dle § 207 NOZ, které upravuje nové ukončení likvidace: *“Likvidace končí použitím likvidačního zůstatku, převzetím likvidační podstaty věřiteli nebo jejím odmítnutím“*. (Pilátová, 2014). *Likvidace obchodních společností*. 5. aktualizované rozšířené vydání. Olomouc: Anag

Pokud likvidátor ukončil veškerou činnost spojenou s likvidací společnosti, sepíše konečnou zprávu o průběhu likvidace, která se přikládá k návrhu na výmaz společnosti z OR, a může sestavit konečnou účetní závěrku, kterou podepisuje jako statutární orgán. Tuto dokumentaci předloží ke schválení buď tomu, kdo jej povolal do funkce nebo příslušnému soudu, pokud byl likvidátor zvolen do funkce rozhodnutím soudu. Do 30 dnů od ukončení likvidace pak podá návrh na výmaz společnosti z OR a funkce likvidátora končí v momentě výmazu společnosti z obchodního rejstříku.

4 Archivace

Likvidátor ve své závěrečné zprávě musí uvést, jak bude naloženo s dokumenty dané společnosti. Toto vyplývá ze zákona o archivnictví zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Naložení s účetními záznamy je také upraveno v ustanovení § 31 a § 32 ZOÚ. V průběhu likvidace, musí veškeré účetní doklady, (deníky, hlavní knihy, účetní závěrky, inventární soupisy, personální agendu apod.) nashromáždit a zajistit jejich archivaci, uskladnění po dobu, kterou určuje zákon o archivaci dokladů. Požádá příslušný archiv o souhlas s archivací a uvede, na jaké adrese bude daná dokumentace uložena. Ve většině případů, pokud jsou to malé společnosti, se dokumentace uschovává u majitele společnosti, aby byla lehce dostupná pro případné kontroly. Stát se ale také může to, že společnost je velká svým rozsahem činností a je potřeba zajistit profesionální spisovnu, která zajistí toto uložení a bude schopna v momentě případných kontrol vydat potřebné dokumenty k náhledu. Často to bývají kontejnery dokumentů. Tato úschova je ale spojena s náklady, a proto je důležité porovnat a vyhledat nejlepší a nejvýhodnější spisovnu na trhu, co se týče cen i organizace uložení. Potvrzení o uložení dokumentace pak přiloží k závěrečné zprávě. Po skončení doby povinné pro archivaci dokladů je potřeba požádat soud o skartaci, nelze pouze dokumentaci vzít a samovolně skartovat. Bez souhlasu příslušného soudu nelze skartovat! A ten čeká, zda se archiv nerozhodne některé dokumenty uschovat trvale. Pak se tyto vybrané dokumenty musejí předat archívu a zbytek se se souhlasem skartuje (Pilátová, 2014).

5 Vysvětlení pojmů v likvidaci

Likvidační podstata: je to rozprodej aktivního majetku společnosti, kterým likvidátor uspokojuje věřitele. Může být zpeněžitelná i nezpeněžitelná. „*Ustanovení § 202 NOZ upravuje postup likvidátora při zpeněžení likvidační podstaty*“. Pilátová, 2014). *Likvidace obchodních společností*. Olomouc: Anag.

Zpeněžování pohledávek: likvidátor po rozdělení pohledávek do skupin dle právní subjektivity (PO - s.r.o., a.s., státní podniky, družstva atd., FO – zaměstnanci, OSVČ), dle nákladovosti vymáhání (administrativa, cestovné, poštovné, nákladovosti na soudní vymáhání, právnické služby apod.) může pohledávky nabídnout k odprodeji specializované společnosti, nebo tyto pohledávky může vymáhat osobně, což bývá náročné časově i finančně a prodlužuje zbytečně dobu procesu likvidace (Pelikán, 2011).

Věřitel: ten, jemuž vznikne zákonné právo na uspokojení jeho pohledávky, která vznikla z nějakého vztahu mezi jím a společností a přihlásil svou pohledávku v zákonném termínu po podání svých pohledávek vůči likvidované společnosti. Věřitelem může být zaměstnanec, jemuž společnost dluží mzdu, státní instituce, které může dlužit společnost pojistné, nebo daně, dodavatelé, banka apod. (NOZ)

Zajištěný věřitel: zajištěnému věřiteli náleží patřičné uspokojení z likvidační podstaty, popřípadě jistoty, kterou byla jeho pohledávka zajištěna. Pokud tato jistota není postačující, pak se následně uspokojuje podílem z likvidační podstaty, která vznikla zpeněžením majetku (Pilátová, 2014).

6 Všeobecné poznatky o insolvenčním řízení

6.1 Insolvence

Insolvence se řídí zákonem č. 182/2007 Sb. o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon).

V NOZ je nově ustanoveno v § 200, ke se píše o povinnosti likvidátora, který v průběhu likvidace zjistí, že právnická osoba je v úpadku, podat bez zbytečného odkladu insolvenční návrh.

Toto vyplývá i z ustanovení § 98 insolvenčního zákona. Povinnost podat bez zbytečného odkladu návrh na insolvenční řízení je stanovena jak pro danou PO, tak pro osobu likvidátora, který zjistí danou skutečnost, že je společnost v úpadku. Pokud tak neučiní, odpovídá případně věřiteli za škodu nebo újmu, která by vznikla zanedbáním této povinnosti.

Předmětem je:

- řešení úpadku a hrozícího úpadku,
- oddlužení dlužníka.

Zásady insolvenčního řízení:

- musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl poškozen, nebo zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého a hospodárneho uspokojení věřitelů, kteří mají ze zákona stejné postavení a rovné možnosti,
- věřitelé jsou povinni se zdržet veškerého konání, které by vedlo k uspokojení vlastních pohledávek mimo insolvenční řízení s výjimkou věřitelů zastupující stát, územní samosprávný celek, českou národní banku, všeobecnou zdravotní pojišťovnu ČR, veřejnou vysokou školu a další.

Místní příslušnost:

Pro insolvenční řízení je rozhodující příslušný soud, v jehož obvodu je obecný soud dlužníka. Tzn., že je rozhodující sídlo PO vstupující do insolvenčního řízení. (Petr, 2015)

6.2 Úpadek

Insolvenční zákon má dvě formy úpadku: **platební neschopnost a předlužení**

Platební neschopnost nastane pokud:

- má více věřitelů najednou,
- peněžité závazky po dobu delší než 30 dnů po plnění a tyto závazky není schopen plnit.

Do platební neschopnosti se může dostat jak FO, tak i PO, podnikatel i nepodnikatel. Platební neschopnost vznikne, pokud dlužník pozastavil podstatnou část svých peněžitých závazků (Petr, 2015).

6.3 Hrozící úpadek

O hrozící úpadek se jedná v případě, kdy lze předpokládat zcela jistě, že dlužník nebude schopen řádně a včas plnit podstatnou část svých závazků. Do této situace se dlužník může také dostat v důsledku tzv. druhotné platební neschopnosti, která vznikne v případě neschopnosti uspokojení vlastních pohledávek u dlužníka vůči společnosti. Návrh na hrozící úpadek má právo pouze dlužník. Umožňuje společnosti, dlužníku, aby pomocí včasného zareagování na situaci, např. reorganizací, zachoval stávající provoz a počet zaměstnanců. (Petr, 2015)

6.4 Způsoby řešení úpadku a hrozícího úpadku

Úpadek a hrozící úpadek lze řešit třemi způsoby:

- konkurs: je to prohlášení konkursu na majetek insolvenčním soudem,
- reorganizace: rozhodnutí o reorganizaci podniku,
- oddlužení: povolení o oddlužení.

(Petr, 2015)

6.4.1 Konkurs

Jakýkoliv dlužník, ať již PO, FO, podnikatel či nepodnikatel, je schopen tímto způsobem řešit úpadek. Výjimku tvoří stát, územní samosprávný celek, Česká národní

banka, Všeobecná zdravotní pojišťovna, veřejná vysoká škola, finanční instituce, politická strana nebo hnutí v období voleb.

Konkurz představuje možnost řešení úpadku tím, že dojde k poměrnému uspokojení pohledávek věřitelů s tím, že jejich neuspokojené pohledávky nezaniknou, pokud zákon nestanoví jinak. Prohlášením konkurzu se ruší proces likvidace PO. Při konkurzu přecházejí na insolvenčního správce veškerá oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, práva a plnění povinností dlužníka.

V případě konkurzu je cílem insolvenčního správce co nejrychleji a nejlépe docílit zpeněžení celé majetkové podstaty dlužníka. O způsobu zpeněžení rozhodne správce. Jak je již psáno v kapitole majetkové podstaty je možné zpeněžit majetkovou podstatu třemi způsoby:

- veřejnou dražbou,
- prodejem movitých i nemovitých věcí,
- prodejem majetku mimo dražbu.

Poslední dvě možnosti se také nazývají přímý prodej.

Insolvenční správce při ukončení zpeněžení majetkové podstaty předloží insolvenčnímu soudu konečnou zprávu a ten přezkoumá jeho vyúčtování. Účastníci jsou o konečné a schválené zprávě informováni veřejnou vyhláškou a mají možnost do 15 dnů podat námítky, které se podávají jak soudu, tak insolvenčnímu správci, aby se k nim mohl vyjádřit. Soud nařídí jednání a termín znovu zveřejní veřejnou vyhláškou. Na tomto jednání se námítky projednají, a buď se schválí předložená konečná zpráva a vyúčtování insolvenčního správce, nebo se nařídí doplnění či změna zprávy, nebo se odmítne přijetí konečné zprávy (Pilátová, 2014).

Pokud soud přezkoumá věcnou správnost návrhu, vydá usnesení, ve kterém určí výši částek k výplatě jednotlivým věřitelům.

6.4.2 Reorganizace

Reorganizací se chápe postupné uspokojování pohledávek věřitelům při zachování provozu dlužníkovi společnosti, podniku. Insolvenční správce zajistí veškerá opatření,

kteřá by vedla a měla vést k ozdravení hospodaření dle schváleného reorganizačního plánu. Věřitelé jsou oprávněni k průběžné kontrole (Petr, 2015). Tímto způsobem lze řešit úpadek nebo hrozící úpadek u dlužníka, který je podnikatel a jeho celkový roční úhrn čistého obratu za poslední účetní období před insolvenčním návrhem činil minimálně 50 000 000 Kč, nebo zaměstnává nejméně 50 zaměstnanců (Pilátová, 2014).

Návrh na reorganizaci má právo pouze ten, kdo v dobré víře bude splňovat podmínky pro schválení reorganizačního plánu (Petr, 2015).

6.4.3 Oddlužení

Formu oddlužení může navrhnout dlužník, který není podnikatelem a nemá dluhy z podnikání. Nikdo jiný kromě dlužníka nemůže podat návrh na oddlužení. Současně s návrhem se podává i insolvenční návrh. Pokud soud prozkoumá dlužníkovu návrh a schválí ho, určí insolvenčního správce (Petr, 2015).

Náležitosti návrhu:

- označení dlužníka, popřípadě osoby, která bude oprávněná za dlužníka jednat,
- údaje o očekávaných příjmech dlužníka pro období následujících 5 let,
- údaje o příjmech, které dlužník měl za poslední 3 roky,
- návrh na oddlužení, např. splátkový kalendář, výše splátek.

Návrh lze podat pouze na předtištěném formuláři.

K návrhu je také nutno přiložit seznam majetku a závazků dlužníka a souhlas neuspokojeného věřitele o hodnotě plnění, která nepřekročí 30 % jeho pohledávky

Soud může návrh zamítnout, pokud zjistí nepoctivý záměr, nebo v případě, kdy věřitelé budou uspokojeni méně než 30 % svých pohledávek, vyjma písemného souhlasu s výší menší než 30 %. V případě zamítnutí soud rozhodne o způsobu řešení úpadku dlužníka konkurzem.

Pakliže soud rozhodne přijmout návrh o oddlužení, svolá věřitelskou schůzi, na které se projedná způsob oddlužení a nechá hlasovat o jeho přijetí.

Soud (v zastoupení insolvenčního správce) může provést oddlužení dvěma způsoby:

- zpeněžit majetkovou podstatu: kdy se věřitelé uspokojí z výtěžku prodaného majetku dlužníka. Věřitelé jsou uspokojováni dle poměru svých pohledávek z částky, která je snížena o náklady na insolvenční řízení,
- vytvořením splátkového kalendáře: Dlužník je povinen po dobu 5 let splácet měsíčně nezajištěným věřitelům ze svých příjmů částku, kterou určí soud. Zároveň se zpeněží majetková podstata a uspokojí se některé pohledávky věřitelů, opět v poměru výše jejich pohledávek.

(Pilátová, 2014)

Věřitelská schůze hlasováním projedná a zvolí jeden z těchto způsobů, popřípadě vznesou námitky či návrhy a na rozhodnutí soudu je pak schválení odhlasovaného způsobu. Rozhodnutí schváleného oddlužení se zveřejňuje v insolvenčním rejstříku.

6.5 Insolvenční návrh

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že v momentě zjištění úpadku, je povinností likvidátora bezodkladně podat insolvenční návrh. V tomto okamžiku přecházejí veškerá oprávnění z likvidátora na insolvenčního správce.

Náležitosti insolvenčního návrhu jsou definovány v ustanoveních § 103 insolvenčního zákona. Návrh musí bezpodmínečně obsahovat označení insolvenčního navrhovatele a označení dlužníka. FO se označuje jménem, příjmením a bydlištěm, sídlem, a pokud je i podnikatel, tak IČ. PO musí být označena názvem obchodní firmy, sídlem a identifikačním číslem. Je třeba dbát na to, aby veškeré údaje byly řádně zapsané, protože je to podmínka pro podání insolvenčního návrhu. Dalšími údaji návrhu jsou rozhodující skutečnosti, které ukazují na úpadek dlužníka, přesněji o jakou formu úpadku se jedná – platební neschopnosti či předlužení, jak k tomuto úpadku došlo a čím se prokázala. Soudní praxe vyžaduje důkazy a vylíčení situace dlužníka s přesným popisem konkrétních závazků s datem jejich splatnosti a přesným označením věřitelů.
(Pilátová, 2014)

Případ platební neschopnosti vyžaduje uvést i datum, ke kterému byly pozastaveny platby dlužníka a v případě předlužení je nutno doložit příslušné podklady z účetnictví,

kde je zřejmé převýšení souhrnu závazků nad hodnotou jeho majetku. Toto je průkazné především v rozvaze.

K návrhu je nutno přiložit i předepsané přílohy a listinné důkazy. Insolvenční návrh dlužníka se nedoručuje věřitelům, ale návrh věřitele se doručuje pouze dlužníkovi do vlastních rukou.

Pokud podává návrh dlužník, v zastoupení likvidátora, pak je povinen přiložit tyto předepsané přílohy:

- seznam svého majetku včetně svých vlastních pohledávek a uvedením dlužníků,
- seznam svých závazků včetně uvedení věřitelů,
- seznam zaměstnanců,
- důkazné listiny o úpadku nebo hrozícím úpadku.

Pokud podává návrh věřitel, je povinen přiložit k návrhu přihlášku splatné pohledávky.

Dlužník, likvidátor společnosti, k návrhu sepíše a podepíše, prohlášení, ve kterém uvede, že veškeré seznamy a přílohy jsou úplné a správné. Toto prohlášení je součástí insolvenčního návrhu a je potřeba na něj nezapomenout (Pilátová, 2014, s. 71).

Pokud je insolvenční návrh neúplný, to znamená, že neobsahuje všechny náležitosti, které zákon ukládá, je nesrozumitelný nebo neurčitý, a nelze pokračovat z těchto důvodů v insolvenčním řízení, pak jej zamítne nejpozději do 7 dnů od podání návrhu (Pilátová, 2014, s. 71).

Pokud nejsou připojeny potřebné přílohy, vyzve insolvenční soud likvidátora, navrhovatele, k doplnění těchto náležitostí k návrhu ve lhůtě nejdéle 7 dnů.

Insolvenční návrh může být také zamítnut pro zřejmý zájem zneužití práva na úkor dlužníka, nebo na opakovaný návrh navrhovatele při nedoložení potřebných a uložených příloh k návrhu. V případě opakovaného návrhu bez naložených úprav, nebo na bezdůvodný návrh může být uvalena pokuta až do výše 50 000,- Kč (Petr, 2015).

Návrh lze vzít zpět pouze do doby vydání rozhodnutí o úpadku nebo jiného rozhodnutí. Poté již nelze vzít návrh zpět. V případě včasného vzetí návrhu zpět, insolvenční soud

řízení zastaví. Insolvenční soud je povinen do 10 dnů učinit vyjádření k insolvenčnímu návrhu – tzv. rozhodnutí o věci (Petr, 2015).

6.6 Insolvenční správce

Ministerstvo spravedlnosti vede seznam insolvenčních správců. Nutno podotknout, že insolvenční správce podléhá zcela jiným kritériím nežli likvidátor. Osoba, která se chce stát insolvenčním správcem musí složit zkoušku, která je velice náročná a tato osoba musí být znalá práva. Proto také není seznam insolvenčních správců nikterak dlouhý. Ministerstvo spravedlnosti klade vysoké nároky na jejich znalosti. Seznam insolvenčních správců je upravován zvláštním právním předpisem – zákon o insolvenčních správcích. Seznam je dostupný na webových stránkách: <https://isir.justice.cz/InsSpravci/public/seznamFiltr.do>. Zápis upravuje zákon o insolvenčních správcích (Pilátová, 2014).

Insolvenční správce by měl mít vysokoškolské vzdělání ekonomického nebo právnického směru. Bezúhonnost a nepodjatost by měla být samozřejmost (Pelikán, 2011).

Ustanovení insolvenčním správcem může insolvenční správce odmítnout pouze ze závažných důvodů. Pokud by insolvenční správce zjistil, že by ve své funkci byl zaujatý v poměru ke společnosti, pak to musí neprodleně nahlásit jako závažný důvod k vyloučení a jako nesplnění podmínky pro ustanovení insolvenčním správcem. (Pilátová, 2014).

Pokud nelze ihned stanovit insolvenčního správce, stanoví se tzv. *předběžný insolvenční správce*. Tento vykonává činnosti stanovené v insolvenčním zákoně a má práva a povinnosti vymezená soudem. (Petr, 2015)

6.6.1 Povinnosti insolvenčního správce

Insolvenčního správce musí mít uzavřené pojištění o odpovědnosti za škodu, která by mohla vzniknout na základě jeho výkonu funkce. Mezi povinnosti patří i povinnost postupovat při svém výkonu svědomitě, odborně a měl by vyvinout maximální úsilí pro uspokojení všech věřitelů, spolupracuje s věřitelskými orgány, pokud jsou ustanoveny, a účastní se jejich jednání. Poskytuje věřitelským orgánům a insolvenčnímu soudu

průběžné informace každé 3 měsíce o průběhu insolvence v písemné zprávě. Insolvenční správce jedná s orgány veřejné správy, notáři, exekutory, katastrem a ostatními orgány (Pilátová, 2014).

Insolvenční správce jedná svým jménem a na účet dlužníka.

6.6.2 Odměna insolvenčního správce

Vyúčtování provede insolvenční správce ve své závěrečné zprávě. Zároveň má možnost si během insolvenčního řízení požádat o zálohu, ze které se obvykle hradí jak jeho odměna, tak hotovostní výdaje v průběhu insolvenčního řízení. Odměna se odvíjí od počtu přihlášených věřitelských pohledávek a od peněžního zůstatku určeného k rozdělení mezi věřitele (Petr, 2015).

6.7 Insolvenční rejstřík

Správce insolvenčního rejstříku je Ministerstvo spravedlnosti. Tento rejstřík obsahuje seznam dlužníků, seznam insolvenčních správců a veškeré insolvenční spisy zakládané v průběhu insolvenčního jednání. Každý dlužník má svůj vlastní insolvenční spis. Tyto spisy jsou veřejně dostupné, pokud nestanoví zákon jinak. Spisy obsahují především rozhodnutí insolvenčního soudu v insolvenčním řízení, podání, která se týkají insolvenčního řízení a další informace o dlužníkovi (Petr, 2015).

7 Obchodní společnost v likvidaci

Likvidaci obchodních společností upravuje NOZ § 171, kde platí, že se ruší obchodní společnost likvidací v případě: uplynutím doby, pro kterou byla zřízena, dosažením účelu, dnem právní moci, kdy bylo rozhodnuto orgánem veřejné moci. Dalším způsobem likvidace je prohlášení právnické osoby za neplatnou, což bylo obsaženo ve starém obchodním zákoníku v ustanovení § 68 a, a NOZ jej pouze převzal a vymezil podmínkami v ustanoveních § 129, kdy soud může prohlásit právnickou osobu za neplatnou v případech:

- chybí zakladatelské právní jednání,
- zakladatelská listina neobsahuje náležitosti nezbytné pro existenci PO,
- právní jednání zakladatelů je v rozporu se zákonem,
- PO založilo méně zakladatelů, než jak ukládá zákon o vzniku obchodních společností.

Dále vyplývá z ustanovení § 172 NOZ možnost soudu zrušit právnickou osobu a nařídit její likvidaci v případě, že tato právnická osoba vyvíjí nezákonnou činnost natolik, že to závažně narušuje veřejný pořádek, nebo pokud právnická osoba nevykonává po dobu dvou let žádnou činnost a nemá statutární orgán, který by byl schopen rozhodovat. Dle nové právní úpravy je možno navrhnout právnické osobě odstranění nedostatků, aby se tím předešlo zbytečným, soudem nařízeným, likvidacím.

7.1 Účetní postupy před vstupem obchodní společnosti do likvidace

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů stanovuje právnickou osobu, zapsanou v obchodním rejstříku za účetní jednotku. Účetní jednotka je pak povinna vést účetnictví od svého vzniku do svého zániku, nepřerušeně. Účtují podvojným zápisem a zaznamenávají skutečnosti, které časově a věcně souvisí s účetním obdobím.

Účetním obdobím je chápáno dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Může být označováno jako kalendářní nebo hospodářský rok (Skálová, 2015). Rozdíl mezi nimi je v rozdílném začátku účetního období. Tato situace nastává právě v momentě likvidace, kdy konec

účetního období může nastat v jiném měsíci než prosinci a následně nové „likvidační období“ začít v jiném měsíci než v lednu.

Ministerstvo financí ČR vydalo České účetní standardy, které vymezují postupy účtování při likvidaci. Problematikou likvidace se zabývá především Český účetní standard č. 021, Určuje některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci.

Tento účetní standard má za cíl dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle které se provádějí některá ustanovení ze zákona č. 563/1991 Sb., stanovit a sjednotit některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Pokud se účtuje v případě insolvenčního řízení, přihlíží se k insolvenčnímu zákonu s přihlédnutím k postupům popsaným v tomto standardu.

Účetní standard č. 021 uvádí, k jakému dni sestavit účetní závěrku dle §17 odst. 2 písm. c) zákona. Tento den nastává před dnem vstupu společnosti do likvidace. Následné otevírání účetních knih ke dni, který je uveden v § 17 odst. 1 písm. c) zpravidla nastupuje ihned po dni uzavření účetních knih a musí být zajištěna kontinuita. Tímto dnem je den vstupu do likvidace.

7.2 Postup dle ČSÚ č. 021 pro uzavírání účetních knih v likvidaci

...“účetní jednotka zaúčtuje zůstatky těch přechodných účtů aktiv a pasiv (zejména rezerv a opravných položek, dohadných účtů aktivních a pasivních, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období), které prokazatelně nebudou moci být zaúčtovány v období konkursu, a nebo které vstupem do konkursu ztratí své opodstatnění, a to podle své povahy buď na příslušné účty pohledávek a závazků nebo na příslušné účty nákladů a výnosů v souladu s příslušnou vyhláškou“ (ČÚS č. 021).

Povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu mají:

- velké účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, které mají povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem,
- mikro účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Rozvahu ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat:

- malé účetní jednotky, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem,
- mikro účetní jednotky, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem

(Sládková, 2016).

Pro účely sestavování účetní závěrky a jejích náležitostí jsou rozděleny účetní jednotky podle kritérií čistého obratu, celkových aktiv a počtu zaměstnanců.

Mikro účetní jednotka: čistý obrat do 18 mil. Kč, celková aktiva do 9 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců nepřesahuje 10 osob.

Malá účetní jednotka: čistý obrat od 18 mil. Kč do 200 mil. Kč, celková aktiva od 9 mil. Kč do 100 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců činí od 10 do 50.

Střední účetní jednotka: čistý obrat od 200 mil. Kč do 1000 mil. Kč, celková aktiva činí od 100 do 500 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců je mezi 50 a 250.

Velká účetní jednotka: čistý obrat ne stanoven nad 1 000 mil. Kč, celková aktiva nad 500 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců nad 250 (Sládková, 2016).

7.3 Účetní závěrka a její náležitosti

Účetní závěrka má stanovená pravidla sestavování a vyčlenění jejího dokumentačního obsahu.

- konečná rozvaha,
- výkaz zisků a ztrát,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu,
- příloha.

Některé společnosti nemají povinnost sestavovat všechny podklady v plném rozsahu a v plném objemu.

Výkaz zisků a ztrát sestavují obchodní společnosti v plném rozsahu.

Výkaz zisků a ztrát ve zkráceném rozsahu mají možnost sestavovat pouze účetní jednotky, které nejsou obchodní společnosti a nejsou povinny ověřovat účetní závěrku auditorem.

Přehled o peněžních tocích sestavují zpravidla velké a střední účetní jednotky.

Přehled o změnách vlastního kapitálu sestavují také střední a velké účetní jednotky

Přílohu, která je také součástí účetní závěrky, musejí sestavit všechny účetní jednotky.

Po uzavření účetních knih je účetní jednotka povinna sestavit mimořádnou účetní závěrku. Tato mimořádná účetní závěrka se sestavuje ke dni, který předchází dni vstupu do likvidace. Otevírání a uzavírání účetních knih popisuje ČÚS č. 002. Pravidla pro sestavení účetní závěrky se nachází ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Do zahajovací rozvahy, která se sestavuje ke dni vstupu do likvidace, se převedou zůstatky z mimořádné účetní závěrky jako údaje za minulé období. Údaje z rozvahy musí na sebe kontinuálně navazovat. Pro uzavírání účetních knih použijeme účet rozvážný účtové skupiny 70x. Ze 702 se převádí na 701 v dalším období (Líbal, 2014).

Bez ohledu na to, zda je či není účetní jednotka v likvidaci, má stále povinnost sestavovat účetní závěrku a podávat řádná daňová tvrzení.

Pokud se uzavírají účetní knihy je nutno zaúčtovat zůstatky přechodných účtů v aktivech i v pasivech, které nebude moci zúčtovat v likvidaci, nebo které ztratí své opodstatnění. Jedná se především o:

- rezervy a opravné položky,
- dohadné účty aktivní a pasivní,
- výnosy a příjmy příštích období,
- výdaje a náklady příštích období.

Pro vytváření a rozpouštění opravných položek a rezerv stanovuje účetní osnova tyto skupiny účtů:

- 55x – odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (zobrazení ve Výsledku hospodaření v položce G),

- 57x – opravné položky a rezervy ve finanční sféře (ve Výsledku hospodaření, položka M),
- opravné položky a rezervy k dlouhodobému majetku, zásobám a ke krátkodobému finančnímu majetku neovlivňují základ daně z příjmu.

Položky, které ovlivňují základ daně:

451 – rezervy podle Zákona o rezervách (rezervy na důchody a podobné dluhy, na daň z příjmů, opravy hmotného majetku, péstební činnost, odbahnění rybníka, sanaci pozemků vypořádání důlních škod a dále jsou to rezervy na náklad vynaložený pro zajištění a udržení příjmů)

391 – opravná položka daňová k pohledávkám

Položky, které neovlivňují základ daně:

459 – ostatní rezervy (záruční opravy, soudní spory, restrukturalizace, nevybrané dovolené zaměstnanců, navrácení zboží spojené s obchodní činností společnosti)

Pro položky časového rozlišení je nutno zvážit, ohledně nákladů a výnosů a jejich daňové uznatelnosti, zda se budou evidovat jako daňově uznatelné nebo ne. Především by měly souviset s danou činností podniku (Pelikán, 2011).

Pokud dojde ke zjištění dosud nezaevidovaného majetku, obnoví se likvidace z tohoto důvodu a tímto je účetní jednotka povinna sestavit novou zahajovací rozvahu a tento majetek tam zařadit. Viz ČÚS č. 021, odst. 5/1.1. Dále tento standard popisuje postupy uzavírání účetních knih a sestavení konečné a následně zahajovací rozvahy.

7.4 Zpeněžení majetku

Na samém počátku tohoto kroku stojí prvotní reálné ocenění aktiv podniku. Likvidátor nese zodpovědnost za vedení účetnictví v době likvidace a nucen se řídit zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jeho novel a prováděcích vyhlášek.

Zahajovací rozvaha, jak je již popsáno výše, se sestavuje ke dni vstupu společnosti do likvidace. Zahajovací rozvahu má povinnost sestavit statutární orgán společnosti, a pokud tak neučiní, přechází tato povinnost na likvidátora. Veškeré kontroly vycházejí z informací právě v této rozvaze.

Likvidátor má povinnost, než vůbec sestaví nějaký předběžný plán prodeje, vytvořit ocenění aktiv v majetku společnosti. Ocenění aktiv musí být provedeno v rámci účetních záznamů, popřípadě vyhotovených inventurních soupisů. Je nutno vědět, jak se jaká aktiva oceňují:

- pozemky: evidované v rozvaze na účtu 031, soudní znalec, nebo tržní hodnota v daném území, vymezení slouží pro určení výše daní a poplatků,
- stavby: evidované na účtu 021 v rozvaze, soudní znalec, tržní hodnoty mohou dle stáří budov oscilovat v účetní a tržní hodnotě. Vhodné využití i rad realitních kanceláří, které mají přehled o hodnotách nemovitostí na trhu,
- stroje a zařízení: v rozvaze na účtu 022, ocenění v zůstatkových cenách, ale těžké a drahé stroje nelze prodat za zůstatkovou cenu. Zde bude muset likvidátor najít podnik s podobným záměrem a snažit se tyto stroje prodat samozřejmě s předpokládanou ztrátou. Stroje, které byly nějakým způsobem uschovávány v halách apod., mívají zpravidla vyšší hodnotu než účetní. Elektronika je zhruba po 5 letech provozu zastaralá a prakticky neprodejná,
- drobný majetek: evidovaný na účtu 028, znalecký posudek, ne na jednotlivé části (bylo by to nákladné na vytvořené položky) ale jako celku,
- nehmotný majetek: v účtové skupině 01x v rozvaze, účetní hodnota, často velmi nízká a v případě softwaru, cena se snižuje vlivem nových technologií na trhu. Know-how je ve vlastním ocenění a prodejné je za předpokladu, že nový majitel bude pokračovat v činnosti,
- dlouhodobý finanční majetek: evidovaný v rozvaze na účtech 06x, nominální hodnota, tržní hodnota pouze v případě cenných papírů, které jsou prodejné veřejně – burzy, RM-systémy,
- zásoby: evidované v rozvaze v účtové třídě 1, účetní hodnota, pokud neprošla lhůta nebo certifikace, což snižuje hodnotu zásob. Elektromateriál je prodejný zhruba za 1 – 5% hodnotu z účetní hodnoty. Zásoby, které jsou neprodejné, a zároveň nepodléhají šrotaci, je lepší prodat společně s podnikem. Při likvidaci zásob ze skladů vznikají i náklady na jejich likvidaci, a to je potřeba pokrýt finančně,
- pohledávky: vedené v rozvaze na účtech 31x, 35x, 37x, popřípadě vedené v podrozvaze, ocenění v jejich jmenovité hodnotě upravené o odpisy

pohledávek, nebo v tržní hodnotě s vlivem na náklady podstoupení a rychlejšího zpeněžení.

Tržní hodnota bude často odlišná od účetní hodnoty. Likvidátor musí brát v úvahu tuto rizikovost a správně vytvořit plán pro zpeněžení majetkové podstaty. Prodej by měl samozřejmě probíhat transparentně, aby věřitelé neměli pocit znevýhodnění (Pelikán, 2011).

Rozpočet příjmů a výdajů

Na základě podkladů z účetních dokladů, likvidátor sestaví rozpočet příjmů a výdajů, kde si klasifikuje, jaký majetek, za jakou tržní cenu bude schopen prodat a jaká je cena vedená v účetnictví. Návrh rozpočtu by měl likvidátor předložit vlastníkům společnosti. Struktura rozpočtu není stanovena, ale měla by obsahovat následující informace: (Pelikán, 2011)

- rozpočet majetku – předpokládané tržní ceny, ze kterých by se pokrývaly závazky,
- rozpočet nákladů a výnosů – vykazuje, zda bude likvidace s kladným zůstatkem nebo záporným (lze využít analýzu prodejnosti aktiv, likviditu pohledávek, cash flow k likvidačním krokům).

Tento rozpočet bude zobrazen v praktické části na konkrétní společnosti.

Základem pro rozčlenění nákladů – výdajů pro rozpočet může být dle účtových skupin.

- osobní náklady účtované v účtové skupině 52x (především mzdové náklady na zaměstnance, zákonné sociální a zdravotní pojištění atd.),
- provozní režie, které se účtují v účtové skupině 50x – 55x (spotřeba energií, opravy a údržby, úroky, pojistné, daně atd.),
- specifické náklady – jako odměna likvidátora, formou měsíční nebo jednorázové platby, šrotovné – pokud nebylo možno majetek zpeněžit, náklady spojené s dražbou a prodejem majetku a jiné soudní výdaje na poplatky apod.

Specifické náklady – evidované jako mimořádné výdaje z provozní činnosti v účtové osnově na účtu 547 a jsou to výdaje pro podnik takové, které by za jiných okolností nevznikly. Pokud by podnik nadále provozoval svou činnost, pak by tyto náklady

neexistovaly. Z tohoto důvodu jsou specifické. Náklady, spojené s dražbou, jsou % podílem na tržbách z prodeje. Z pravidla se jedná o 5–10 % hodnoty získané prodejem (Pelikán, 2011).

Výnosy – tyto výnosy se evidují především na 64x účtové osnovy jako příjmy vycházející z prodeje hmotného majetku zařazeného do aktiv a vedené v rozvaze. Jedná se především o budovy, stavby, pozemky, stroje a soubory movitých věcí, které jsou vedeny v účtové skupině 01x,02x,03x. Pokud společnost vlastní ve svém portfoliu i cenné papíry a podíly v jiných podnicích, tyto jsou evidovány v účtové skupině 06x, 25x v závislosti, zda byly v podniku vedené jako obchodovatelné nebo za účelem držby. Výnosy z cenných papírů a podílů mají tu výhodu, že se výnos z nich dá určit skoro přesně dle jejich tržní hodnoty.

Závazky vůči dodavatelům vychází především z informace o přihlášených pohledávkách. Věřitelé, kteří se ke svým pohledávkám nepřihlásili do 3 měsíců od druhého zveřejnění v obchodním věstníku, nemají na nárok uspokojení svých pohledávek vůči podniku. Pouze pohledávky, které byly řádně a včas přihlášeny jsou předmětem závazku a vyrovnání.

Likvidační zůstatek uvidí likvidátor porovnáním výnosů a nákladů, příjmů a výdajů, z předběžného rozpočtu. Tento předběžný rozpočet mu umožní náhled na situaci, zda bude možno vůbec likvidaci úspěšně provést a zda se mu podaří zpeněžit likvidační podstatu a dosáhnout uspokojení věřitelů. Předběžně si vyhodnotí na tomto rozpočtu, zda lze očekávat nějaký likvidační zůstatek či nikoliv.

Likvidátor společnosti má tedy dvě možnosti, jak rozprodat a zpeněžit majetek podniku.

První vychází z prodeje majetku jako celku. Celek většinou obsahuje jak dlouhodobý hmotný majetek (což jsou nejčastěji stroje a zařízení, popřípadě motorová vozidla apod.) tak i zásoby a drobná zařízení. Výhodou prodeje majetku jako celku je, že se zpeněží i jinak těžce prodejné zásoby. Nevýhodou je snižování hodnoty právě o tyto zásoby a drobný majetek. Z praxe vyplývá, že majetek starší 10 let se obvykle prodává za 10–20 % pořizovací ceny. Úspěšným prodejem lze chápat, pokud likvidátor dosáhne prodejem celku o 10 % nižší hodnotu, než pokud by prodával jednotlivé části samostatně. Při prodeji majetku jako celku je nutno počítat i s možností prodloužení doby likvidace, neboť není vždy jednoduché najít vhodného kupujícího pro

rozprodáváný majetek v krátkém časovém úseku. Někdy se prodlužuje doba likvidace i o několik měsíců a pak je nutné zvážit náklady spojené s délkou likvidace (Pelikán, 2011).

Druhá možnost vychází z toho, že se majetek podniku rozčlení buď dle jednotlivých činností (provozních, administrativních apod.), nebo dle rozdělení majetku jako např. v rozvaze v části aktiv. Výhodou je, že se velice rychle rozprodá majetek, který je prodejný, a to především stroje a zařízení a nevýhodou, že zásoby a ostatní majetek zůstane pak v mnoha případech neprodejný, nebo se nenajde zájemce na trhu a u tohoto majetku se musí snižovat cena kolikrát na bezcennost. Proto se ke druhé možnosti přistupuje pouze v případě, pokud není možný prodej majetku jako celku (Pelikán, 2011).

Likvidátor musí tedy zvolit vhodnou formu prodeje.

Pokud se jedná o státní podnik, je stanovena podmínka zákonem o veřejné dražbě. U soukromých společností tato podmínka neplatí. Měla by ale být zvolena taková forma, která zaručuje transparentnost, aby věřitelé měli jistotu, že jsou jejich zájmy co nejlépe ošetřeny.

7.5 Způsoby prodeje majetku podniku

Veřejná dražba – dobrovolná vychází na návrh likvidátora, nedobrovolná na návrh věřitele, který má uznanou pohledávku. Výnosy z dražby jsou z pravidla v hotovosti, směnky nejsou přípustné. Vychází to z potřeby zpeněžení likvidačního zůstatku.

Veřejná soutěž – zpravidla může nastat v případě, že veřejná dražba byla neúspěšná a podnik nenabízí pouze majetek, ale i své závazky, věcná břemena apod. Je vhodná při prodeji celého podniku, provozů. Uchazeči musí podat návrh, které jsou odrazem podmínek, stanovené vyhlášovatelem. Řídí se předpisem č. 89/2012 Sb., NOZ o veřejné soutěži.

Přímý prodej – likvidátor prodává majetek určité osobě přímo. Je to nejčastější forma zpeněžení majetku a zároveň nejrychlejší.

(Pelikán, 2011)

7.6 Rozdělení likvidačního zůstatku

U obchodní společnosti s.r.o. se řídí rozdělení likvidačního zůstatku § 153 NOZ.

U obchodní společnosti a.s. se rozdělení likvidačního zůstatku řídí § 220 NOZ.

Návrh likvidátora na rozdělení likvidačního zůstatku podá likvidátor společníkům (valné hromadě) ke schválení. Návrh by měl obsahovat:

- celkovou výši zůstatku pro rozdělení,
- výši zůstatku hrubého, který připadá na jednotlivé společníky,
- výši srážkové daně 15 % (základ daně = nabývací cena obchodního podílu společníka – hrubý likvidační zůstatek připadající na společníka),
- částku k výplatě po zdanění.

Společníci mají právo do 3. měsíců žádat přezkoumání návrhu soudně. Soudní rozhodnutí o přezkoumání návrhu je závazné pak vůči všem společníkům (Pelikán, 2011).

7.7 Ukončení likvidace

Návrh na rozdělení likvidačního zůstatku sestavuje likvidátor po uhrazení a splnění všech závazků a povinností:

- audit,
 - archivace,
 - účetní práce,
 - kolek na návrh na výmaz,
 - vlastní odměna.
- 1) Projedná se státním archivem způsob archivace a zabezpečení dle §75 a odst. 2 OZ.
 - 2) Zpracuje účetní závěrku ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Popřípadě nechá ověřit závěrku auditorem, pokud je to povinnost.
 - 3) Účetní závěrky předcházející den vstupu do likvidace a další pořizené v průběhu likvidace a konečná zprava se založí do sbírky listin u soudu (elektronická podoba v PDF).

- 4) Podá přiznání k dani z příjmů právnických osob ke dni zpracování účetní závěrky a vyžádá si souhlas správce daně s ukončení činnosti – ŽÁDOST o souhlas s výmazem společnosti z OR.
- 5) Po souhlasu správce daně požádá živnostenský úřad o zrušení všech živnostenských oprávnění.
- 6) Připraví konečnou zprávu pro vlastníky. Zažádá souhlas vlastníků s konečnou zprávou, účetní závěrkou ke dni skončení likvidace, s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku a souhlas s podáním návrhu na výmaz společnosti z OR.
- 7) Rozdělí likvidační zůstatek a vede seznam, komu bylo vyplaceno.
- 8) Do 30 dnů od ukončení likvidace podává společnost v zastoupení likvidátora návrh na výmaz z OR.
- 9) Po nabytí právní moci usnesení soudu o výmazu uloží zbytek spisů do archivu – tj. místa, které je předloženo jako úložiště.

Návrh na výmaz se podává na formuláři – ke stažení na stránkách soudu www.justice.cz jako vzory pro podání OR

Součástí návrhu:

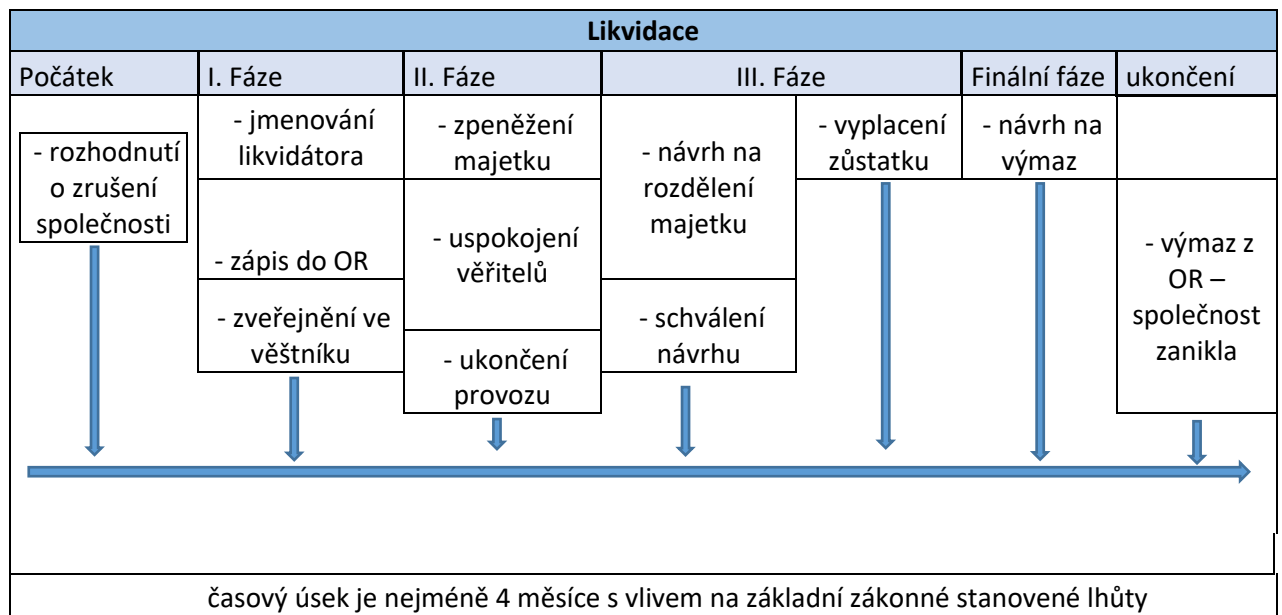
Jako přílohy k návrhu se přikládá:

- kopie rozhodnutí vlastníků o likvidaci – originál je ve sbírce listin
- doklad o dvojím zveřejnění likvidace (kopie inzerátu),
- kopie konečné zprávy o likvidaci, seznam společníků a návrh na rozdělení likvidačního zůstatku (originál je již ve sbírce listin),
- potvrzení státního archivu a rozhodnutí o uložení dokumentace,
- souhlas společníků s konečnou zprávou a návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku – originál nebo ověřená kopie,
- zápis o uložení účetních závěrek do sbírky listin (účetní závěrka ke dni předcházející vstupu do likvidace a ke dni ukončení likvidace.

Pokud společnost obchodovala se zahraničím pak je potřeba zajistit i souhlas celního úřadu. Podá se ŽÁDOST o souhlas s výmazem společnosti z OR, a že celní úřad nemá námítky proti tomuto kroku.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ LIKVIDÁTORA, že společnost není v žádném soudním sporu, a že se proti ní nevede žádný soudní spor.

Obrázek 1: Schéma průběhu likvidace



Zdroj: Děrgel (2010), zpracování vlastní

8 Metodika

Cílem práce je analyzovat účetní práce a postupy spojené s procesem likvidace nebo insolvence účetní jednotky včetně analýzy spolupráce zvoleného likvidátora podniku nebo insolvenčního správce s účetní jednotkou ohledně uspokojování věřitelů, závazků a dalších práv.

Komparativní metodika:

Umožňuje porovnávat jednotlivé výchozí situace a přístupy k dané problematice. Na základě komparace se poukazuje na různé způsoby řešení v daných situacích. Tato metoda je nejpoužívanější a nejrozšířenější. Pro potřeby této práce je nejvhodnější

Sběr dat:

Data pro tuto práci jsou čerpána z existující účetní společnosti, která poskytla náhled do účetnictví zpracovávané obchodní korporace. Tyto data jsou získávány především z rozvahy, z evidence majetku, závazků a pohledávek.

Analýza:

Analýza umožňuje získat konkrétní dílčí data z původního celku, na základě, kterých se dojde ke konkrétnímu závěru a ze kterých se vyvozují důsledky.

Metodika spočívá především v porovnávání tří základních výchozích situací, do kterých bude konkrétní společnost postavena. Na těchto výchozích situacích budou ukázány rozdílné postupy v práci likvidátora a součinnosti účetní firmy, která zpracovává veškeré účetní podklady potřebné pro výkon likvidace, popřípadě insolvenčního řízení.

Komparativní metodikou budou tyto tři výchozí situace popsány a postupně následně rozpracovány dle jednotlivých postupů, které s procesem likvidace souvisejí. Jak z pohledu likvidátora, tak z pohledu účetních povinností.

Prvotní data této konkrétní společnosti, nazvané ABC s.r.o., jsou pro první výchozí situaci reálná a převzatá od účetní firmy, která tuto společnost zpracovává. Pro další situace byla tato data modifikována a přizpůsobena potřebám pro tuto práci, aby se mohlo ukázat na rozdílnost postupů v procesu likvidace.

První výchozí situace je postavena tak, že společnost se vědomě rozhodne ukončit svou činnost a vstoupit do procesu likvidace dobrovolně na základě rozhodnutí valné hromady. Je zvolen likvidátor, který jako statutární orgán má možnost přístupu a

manipulaci s veškerými daty, které souvisí s danou společností. Na základě jeho pravomocí si od účetní společnosti, která účetnictví obchodní korporace vedla, vyžádá všechny možné dokumentace související především s majetkem společnosti. Tyto data se nacházejí v evidenci majetku, evidenci pohledávek a závazků, v rozvaze a podrozvaze a v jiných účetních výkazech, zpracované účetní společností. Z těchto podkladů vychází likvidátor a vyhotovuje předběžný rozpočet, na základě kterého stanoví nejlépe možné řešení. Tato výchozí situace je hlavní a data jsou posléze v dalších situacích modifikována do potřebné výše. Situace je reálná a daná, společnost má ve svém jmění dostatečné množství majetku, které likvidátor může zpeněžit, a tak uspokojit veškeré závazky, které společnosti zůstaly nedořešené její aktivní činnosti. Účetní jednotka je zde schopna doložit a připravit veškeré podklady k likvidaci. Po úspěšné likvidaci a zpeněžení veškerého majetku nastane likvidační zůstatek, který je rozdělen mezi společníky rovným dílem a zdaněn srážkovou 15% daní. Následně vyplacen.

První modifikace dat je použita u **druhé výchozí situace**. Je aplikována na tu samou společnost, která sice byla založena, ale nevykonávala žádnou činnost ani nesvolávala povinnou valnou hromadu. Data jsou zde modifikována a vychází se z údajů především popsanych v rozvaze. Nedochozelo k žádným ekonomickým aktivitám, a tudíž soud rozhodl na základě dlouhodobé nečinnosti, ukončit tuto společnost soudním rozhodnutím a do funkce likvidátora se pokoušel ustanovit jednoho ze společníků, což nebylo možné, a proto ustanovil likvidátora ze soudního seznamu, registrovaných likvidátorů a insolvenčních správců. Účetnictví je zde zpracováváno na úrovni opakujících se operací v rozvaze a výsledovce. Nedochozelo k žádným aktivitám. Likvidátor proto může vyjít ze zveřejněných účetních závěrek, které jsou ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Ze založených účetních závěrek si vyjme rozvahy, kde vyhledává možný majetek či prostředky, které by se zpeněžily a společnost se mohla zlikvidovat. Z rozvahy vyplývají pouze počáteční zřizovací výdaje, které byly vynaloženy při založení společnosti dne 8.11.2004. V tomto období platila možnost odepisování si zřizovacích výdajů, a proto je z rozvahy viditelná pouze tato změna. Od roku 2016 dle novelizace v účetnictví tato možnost již není a zřizovací výdaje nespádají do odepisovatelného majetku. Peněžní prostředky jsou stále na účtu společnosti a likvidátor k těmto prostředkům má přístup. Z těchto prostředků uhradí náklady na likvidaci, které se skládají především z jeho odměny stanovené měřítkem soudu a na

hrazení výdajů jako kolky, oznamovací povinnosti, archivaci a také na účetní služby pro vypracování potřebných účetních závěrek. Zbylé prostředky uzná jako likvidační zůstatek a rozdělí je mezi oba společníky rovným dílem. Nejdříve je zdaní 15% srážkovou daní a jako zdaněné odvede na jednotlivé účty společníků. Na závěr sepíše závěrečnou zprávu, kterou předá obchodnímu soudu ke schválení. Pokud soud závěrečnou zprávu uzná, dojde k oznámení o ukončení likvidace a místu archivace dokumentace získané a použité v likvidaci.

Třetí situace vychází z další modifikace dat, přizpůsobených nedostatečnému množství majetku, který by bylo možné prodat a těmito výnosy uhradit závazky obchodní korporace. Tato situace je pro účetní firmu bez rozdílu na nepostačující majetek beze změn v postupu účetnictví. Pro tuto modifikaci jsou využity opět stejně jako v první situaci účetní podklady, které vykazují potřebná data, zobrazující majetek a závazky. Tyto data ve výkazech jsou nastavena tak, aby likvidátor nebyl schopen dosáhnout uspokojení věřitelů a na základě zjištěných údajů z předběžného rozpočtu je nucen zahájit insolvenční řízení. Práce likvidátora bude postupně přecházet na základě návrhu na insolvenční řízení do rukou insolvenčního správce. Jediným rozdílným momentem pro účetní společnost je fakt, že musí vypracovat pro účely fáze mezi likvidací a insolvenčí daňové přiznání, které bude předávat insolvenční správce. Účetní povinnosti účetní společnosti zde končí a insolvenční správce si rozhoduje o dalších krocích v souladu se zákonem.

9 Praktická část

Tato část se věnuje již konkrétní společnosti – pro účely této práce je pojmenována ABC s.r.o., neboť si její majitelé nepřejí být jmenováni. Tato společnost, která procesem likvidace prochází, bude modifikována pro účely porovnávací metodologie do tří výchozích situací. V první situaci projde likvidací s dostatečným množstvím majetku, který prodá a uhradí své závazky. Druhá možná situace bude spadat pod dlouhodobou nečinnost společnosti a jejím zákonným ukončení a třetí situace se bude týkat modifikace této společnosti do insolvenčního řízení, čímž budou upravena její skutečná data na potřebné hodnoty, aby do insolvenčního řízení byla zařazena.

Společnost ABC s.r.o. byla založena dvěma společníky k 8. 11. 2004. Jeden společník je občan Německa a druhý společník je český občan. Předmětem jejich podnikání je – bylo kovoobráběčství, obráběčství, velkoobchod, zprostředkování obchodu. Počáteční vklad obou společníků byl základních 300 000 Kč, které mají rozděleny podílem 50 % - 50 %. Německý společník se rozhodl kvůli svému věku odejít ze společnosti. Na valné hromadě, dne 2. 12. 2013 za účasti notáře, bylo proto rozhodnuto o vstupu do likvidace k 31. 12. 2013. Zároveň bylo rozhodnuto majetek rozprodat a případný zůstatek rozdělit mezi společníky rovným dílem. Za likvidátora byl zvolen český společník, neboť vyhodnotili, že společnost zná velmi dobře a je schopen naložit s majetkem ve prospěch úspěšné likvidace i obou společníků.

Na základě tohoto rozhodnutí z valné hromady, vstoupila společnost do likvidace dne 31. 12. 2013 a od toho data bude připojovat ke své identifikaci dovětek „v likvidaci“. Likvidátor okamžitě zkontaktoval externí účetní společnost, která zpracovává a vede kompletní účetnictví pro tuto společnost ABC s.r.o. a vyžádal si mimořádnou účetní závěrku ke dni, který předchází vstupu do likvidace tj. 30. 12. 2013. Tuto společně s rozhodnutím valné hromady o vstupu do likvidace přikládá k návrhu na vstup do likvidace u obchodního rejstříku v Českých Budějovicích dne 02. 01. 2014. Současně v tento den podává 1. oznámení do obchodního věstníku o vstupu do likvidace, které po 15. dnech opakuje (viz příloha č. 2). Společnost čeká na přihlášení svých věřitelů, a pouze na přihlášené věřitele bude v likvidaci brán ohled při uspokojování jejich pohledávek. Toto zveřejnění bude dokládat k návrhu na výmaz společnosti formou výstřižků z novin, ve kterých bylo oznámení publikováno.

Účetní firma Aukera s.r.o. pak vypracovala zahajovací rozvahu k 31. 12. 2013 a otevřela účetní knihy k datu vstupu společnosti do likvidace. Z této rozvahy likvidátor vychází pro účely zjištění hodnoty majetku, výši závazků a pohledávek. Výhodou této společnosti je, že se rozhodla vstupovat do likvidace s koncem účetního období, což v mnohém zjednodušuje účetní společnosti zpracování dat i ve vztahu k daňové povinnosti. Rozdílností ve zpracování následných účetních závěrek bude vstup novelizace účetnictví z roku 2016, kdy zmizely mimořádné náklady a výnosy. V rozvaze 2013 budou tyto ještě vedeny, ale později budou přerazeny do provozních nákladů nebo výnosů. Z přílohy dále vyplynulo, že společnost nemá majetek zatížen zástavním právem, nemá pohledávky po lhůtě splatnosti, ani žádné závazky po lhůtě splatnosti. Společnost zároveň smluvně ukončila spolupráci s výhradním dodavatelem, což ji nezavazuje dále k žádným povinným odběrům a neplynou tak žádné náklady spojené s plněním smluv. Zároveň ukončila veškerou výrobu, čímž nevytváří již žádné zásoby vlastní výroby. Jediné, co společnost zadržela je minimální činnost ve formě údržby, dokud nebude majetek a firma zcela zlikvidována. Vzhledem k tomu, že účetní a daňové odpisy jsou shodné, nevznikla povinnost účtování o odložené dani.

9.1 První výchozí situace pro podnik

V této situaci se vychází z reálných a platných podmínek, které zaručují úspěšnou likvidaci. Základním ukazatelem je zahajovací rozvaha pro období, ve kterém společnost vstoupila do likvidace.

Tabulka 2: Zahajovací rozvaha ke dni vstupu do likvidace

Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31.12.2013						
Aktiva		běžné období			minulé období	
		č. řádku	brutto	Korekce	netto	
Aktiva celkem		1	1377	299	1078	1672
A.	pohledávky za upsaný kapitál	2				
B.	dlouhodobý majetek	3	536	299	237	237
B.I.	dlouhodobý majetek nehmotný	4				
B.II.	dlouhodobý majetek hmotný	5	536	299	237	237
B.III.	dlouhodobý finanční majetek	6				
C.	oběžná aktiva	7	841	0	841	1105
C.I.	Zásoby	8				233
C.II.	dlouhodobé pohledávky	9				
C.III.	krátkodobé pohledávky	10	410		410	231
C.IV.	krátkodobý finanční majetek	11	431		431	641
D.I.	časové rozlišení	12				330

Pasiva celkem		13		1078	1672
A.	Vlastní kapitál	14		-127	312
A.I.	Základní kapitál	15		300	300
A.II.	Kapitálové fondy	16		0	
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelné fondy a ostatní fondy	17		0	
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	18		12	473
A.V.	Výsledek hospodaření běžného období	19		-439	-461
B.	Cizí zdroje	20		1205	1358
B.I.	Rezervy	21		1205	
B.II.	Dlouhodobé závazky	22		0	761
B.III.	Krátkodobé závazky	23		0	597
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	24		0	
C.I.	Časové rozlišení	25		0	2

Zdroj: účetní výkazy společnosti ABC s.r.o., vlastní zpracování

Z této rozvahy si likvidátor vyhledá dle pokynů účetní společnosti, jaký majetek je k dispozici a v jaké konečné výši. Majetek je veden v evidenci v účetnictví analyticky na účtech 02x.xxx – Dlouhodobý hmotný majetek - odpisovaný. Vzhledem k tomu, že mimořádná účetní závěrka je shodná s řádnou konečnou účetní závěrkou, lze vycházet i z této rozvahy k 31. 12. 2013 jako zahajovací rozvahy v likvidaci.

Majetek je evidentně pouze dlouhodobý hmotný v konečné výši 237 000 Kč. Dle evidence majetku v účetnictví se zde nachází:

Tabulka 3: Seznam majetku evidovaný v účetní evidenci

Evid. číslo	Název	Datum zařazení	Zůstatková cena
04/01	Protahovačka Varinelli	15. 12. 2004	0
04/02	Poloautomatický soustruh	15. 12. 2004	0
04/03	Vrtačka sloupová VS 20/2	15. 12. 2004	0
06/01	Kompresor GA 11	11. 04. 2006	0
06/02	OA Felicie	13. 07. 2006	0
09/01	Pračka	20. 04. 2009	14 880
12/01	Měřicí přístroj MAHR	12. 09. 2012	46 480
12/02	Soubor strojů	31. 12. 2012	139 300
12/03	Ostatní majetek soubor	31. 12. 2012	36 340
Majetek celkem			237 000

Zdroj: data z evidence majetku spol ABC s.r.o., zpracování vlastní

I když některý majetek nevykazuje žádnou zůstatkovou hodnotu, přesto ve firmě i nadále zůstává a likvidátor se ho bude snažit zpeněžit. Jeho prodej se pak provede v účetnictví jako souvztažnost účtů 547/082.xxx – Mimořádné provozní náklady a následným vyřazením zápisem 082/022.xxx – vyřazení majetku z účtu 022 – Hmotné movité věci a soubory. Účet oprávek 082 se tak vyrovná a tento majetek vyřazen z účetní evidence a nebude se již v konečné rozvaze zobrazovat, protože nebude vykazovat žádný zůstatek.

V tomto okamžiku je likvidátor schopen si určit přibližný odhad výnosů z prodeje majetku a stanoví si, jaká je predispozice k úspěšné likvidaci.

Tabulka 4: Odhad zpeněžení majetku likvidátorem

Výnosy z aktiv	Částka v Kč
Prodej strojů a zařízení	165 900
Pohledávky	369 000
Celkem prodej aktiv	534 900
Peněžní prostředky v hotovosti a na účtech	431 000
Ostatní výnosy – udržování min. činnosti	220 000
Výnosy celkem	1 185 900

Zdroj: účetní výkazy spol ABC s.r.o., zpracování vlastní

Stroje a soubory z účtové skupiny 02x byly ohodnoceny 70 % ze zůstatkové ceny. U pohledávek především z obchodních vztahů ve skupině 31x se předpokládá, že by mohly být do půl roku zaplacené, a proto je likvidátor snížil o 10 % z původní ceny.

Peněžní prostředky jak v bance, tak v pokladně svou hodnotu neztrácejí, a proto jsou započítány v plné výši.

Peníze v bance účtované na účtu 221 – Peněžní prostředky na účtech jsou dále analyticky rozlišeny na bankovní účet EUR jako účet 221.100 a běžný bankovní účet jako účet 221.000. Tyto prostředky budou vybírány pro potřeby úhrad závazků, buď jako výběrem přes účet 261 - Peníze na cestě a vkladem do pokladny jako podvojným zápisem účtů 211.xxx – Peněžní prostředky v pokladně/261 a takto hotově hradit závazky společnosti, nebo přímo přes bankovní účet na závazkový účet věřitele jako např. podvojný zápis účet 321.xxx – Závazky z obchodních styků /účet 221.000 – Peněžní prostředky na účtech.

Odběratelé jsou analyticky rozlišeni na 311.001 postupující řadou. Úhrada odběratelských pohledávek se pak eviduje jako zápis účtů 221.000 – Peněžní prostředky na účtech nebo 221.100 – Účet peněžních prostředků na EUR účtu/311.001 – účet pohledávky z obchodních vztahů. Pokud k úhradě nedojde pak budou pohledávky odepisovány na nákladový účet 546 – účet Odpis pohledávek/311.xxx – evidovaná pohledávka analyticky rozlišena dle odběratelů. Odepsaná hodnota pohledávky se pak zaúčtuje podrozvahově jako účetní zápis účtů 751/799 v podrozvaze a musí se dbát na daňovou účinnost odpisu pohledávky. Daňová účinnost je pouze do výše vytvořené opravné položky ve formě účetního podvojného zápisu účtů 559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti/391 – Opravná položka k pohledávkám např., pokud ne, pak je daňově neuznatelná. Samozřejmě, že zákon ještě daňovou uznatelnost limituje šesti zákonnými podmínkami, mezi které patří např. souvislost s podnikáním a její přímá návaznost na dosažení příjmů.

Ostatní výnosy jsou spojené především s minimální údržbou a prováděním některých činností, jako například opravy na přístrojích, popřípadě nějakému nahodilému zákazníkovi opravit jeho předmět. Dokud nebude likvidace ukončena, je škoda, aby stroje nečinně stály. Takto mohou vytvářet dodatečné výnosy, ze kterých se mohou hradit jiné náklady. Tyto výnosy se evidují v průběhu likvidace v účetnictví na účtu 602 – Tržby z prodeje služeb, popřípadě jako 642 – Tržby z prodeje materiálu, který bude nepotřebný a bude výhodné ho prodat náhodnému zákazníkovi.

Dále je nutno určit provozní náklady:

Tabulka 5: Určení mzdových nákladů

Osobní náklady ve skupině 52x	Částka v Kč	
	1 měsíc	6 měsíců
Mzdy zaměstnanců	18 000	108 000
Sociální a zdravotní pojištění	6 120	36 720
Celkem	24 120	144 720

Zdroj: účetní výkazy spol. ABC s.r.o., zpracování vlastní

Společnost si zachovala pouze 3 zaměstnance na poloviční úvazek, a jejich mzda činí 6 000 Kč měsíčně. Likvidátor bere v úvahu, že po dobu 6 měsíců bude potřeba halu i stroje kontrolovat a udržovat. Jejich mzdy a náklady spojené s jejich odměnou jsou vedeny v účetnictví na účtech 521 – Mzdové náklady, 527 – Zákonné sociální náklady apod. tedy shrnuto v osobních nákladech účtové skupiny 52x.

Zadržení chodu činnosti, i když pouze na minimu, vyžaduje náklady spojené s provozem, které je potřeba hradit. Patří sem zejména spotřeba energií na účtu 502 – Spotřeba energií, opravy a údržby na účtu 511 – Opravy a udržování, poštovné spojené s posíláním písemností a podobně vedené na účtu 518 – Ostatní služby, pojistné spojené s ochranou například proti krádeži, zničení či znehodnocení, hrazení daní ve účtové skupině 53x – Daně a poplatky, především daň silniční a ostatní režie na účtu 548 – Ostatní provozní náklady a účtu 518 – Ostatní služby dle novelizace v účetnictví z roku 2016.

Tabulka 6: Určení provozních režii

Provozní režie ve skupině 50x – 55x	Částka v Kč	
	1 měsíc	6 měsíců
Spotřeba energií	32 833	197 000
Poštovné	300	1 800
Opravy a údržba	8 000	48 000
Pojistné	3 000	18 000
Ostatní náklady	4 583	27 500
Daně	0	0
Celkem	48 716	292 300

Zdroj: účetní výkazy spol. ABC s.r.o., zpracování vlastní

Daně jsou nulové, protože vozidlo vedené v evidenci majetku nebylo využíváno pro podnikatelské účely a SPZ byla deponována. Zřejmě dojde i k prodeji tohoto vozidla pro účely likvidace. Vše, co bude spojeno s prodejem v průběhu likvidace bude účtováno přes účet 548 – Ostatní provozní náklady, 547 – Mimořádné provozní

náklady, nebo pokud dojde k nějaké škodě pak na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti.

Pojistné se vede v účetnictví v běžné praxi v interních dokladech jako interní závazek na účtu 325.xxx – Ostatní závazky, analyticky rozlišeno dle druhu pojištění.

Tabulka 7: Specifické náklady spojené s likvidací

Specifické náklady	Částka v Kč	
	1 měsíc	6 měsíců
Odměna likvidátora	X	15 000
Šrotovné	X	8 500
Dražby a náklady z prodeje	X	4 800
Soudní poplatky a jiné	X	20 000
Celkem	X	48 300

Zdroj: Odhadované hodnoty, vlastní zpracování

Odměna likvidátora byla stanovena jako jednorázová platba vyplacená jako činnost za rok. Šrotovné je nákladem provozním a vede se v likvidaci na účtu 548 - Ostatní provozní náklady. Většinou to bývá jednorázový výkon. Dražby a náklady z prodeje se řadí taktéž na účet 548 – Ostatní provozní náklady, neboť jsou spojeny s mimořádnou událostí likvidace a týká se provozu podniku. Soudní poplatky a jiné náklady se přiřazují například na účet 538 – Ostatní daně a poplatky nebo také na účet 548 – Ostatní provozní náklady se souvztažností k účtu 221.000 – Peněžní prostředky na účtu, nebo 211.xxx – Peněžní prostředky v pokladně, v závislosti na způsobu úhrady.

Tabulka 8: Výsledná předběžná kalkulace

Hrubý výnos	Částka v Kč
Osobní náklady	144 720
Provozní režie celkem	292 300
Specifické náklady celkem	48 300
Náklady celkem	485 320
Výnosy celkem	1 185 900
Celkem	700 580

Zdroj: Odhadovaná data, vlastní zpracování

Hodnocení této předběžné kalkulace lze uzavřít s reálným předpokladem úspěšně provedené likvidace.

Společnost již nenakupovala žádný materiál ani zboží a pouze postupně ukončovala svou činnost v procesu likvidace.

V průběhu roku 2014 měla pouze faktury přijaté od účetní společnosti Aukera s.r.o. ve výši 21 000 Kč. Tyto závazky nejsou obchodního charakteru a jsou proto vedeny na analytickém účtu 325.001 – Ostatní závazky.

Identifikace těchto závazků je vedena v účetnictví následujícím způsobem:

Tabulka 9: Evidované závazky v účetní evidenci

Doklad	Variabilní symbol	Zákazník	Vystaveno	Splatnost	Bez DPH	Celkem	Zbývá uhradit
FP 14004	140028	325.001	11. 6. 2014	30. 6. 2014	10 500	10 500	10 500
FP 14006	14062	325.001	8. 12. 2014	27. 12. 2014	10 500	10 500	10 500
Celkem					21 000	21 000	21 000

Zdroj: Účetní evidence závazků spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

V pohledávkách za rok 2014 měla společnost tyto faktury vystavené:

Společnost měla analyticky rozdělené odběratele. Evidence odběratele vedeného jako analyticky rozlišeného na účtu 311.001 RESTANZ s.r.o., která byla ve vztahu prvního společníka. Od této společnosti nedošlo k úhradě, ale vzhledem k vazbě na společnost ABC s.r.o. se úhrada neřešila a předpokládal se její zápočet v době likvidace.

Tabulka 10: Evidence odběratelů v účetní evidenci

Doklad	Var. Symbol	Zákazník	Vystaveno	Splatnost	Bez DPH	Celkem	Zbývá uhradit
213012	213012	311.001	18. 9. 2013	2. 10. 2013	3 824	4 627	4 627
213016	213016	311.001	30. 9. 2013	14. 10. 2013	15 703	19 000	19 000
213017	213017	311.001	15. 10. 2013	14. 11. 2013	51 060	51 060	51 060
Celkem					70 587	74 687	74 687

Zdroj: Údaje z evidence odběratelů spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Faktury přijaté za rok 2015 a neuhrazené se týkaly především za dodané zboží spotřebované v údržbě vlastní činnosti. Jediná faktura přijatá je od stálého bývalého dodavatele. Ostatní faktury přijaté byly v průběhu roku 2015 uhrazeny. Faktury, které jsou z obchodního styku se evidují na účtech 321.xxx – Závazky z obchodních vztahů, analyticky rozdělené. Jejich úhrada se pak zapisuje v účetnictví jako podvojný zápis na účty 321.xxx – Závazky z obchodních vztahů/221.100 – Peněžní prostředky na účtech, nebo 211.xxx – Peněžní prostředky v pokladně.

Tabulka 11: Evidence závazků dle analytického rozdělení dodavatelů

Doklad	Variabilní symbol	Zákazník	Vystaveno	Splatnost	Bez DPH	Celkem	Zbývá uhradit
FP 15005	150458	321.001	31. 12. 2015	23. 01. 2016	94 860	114 781	114 781
Celkem					94 860	114 781	114 781

Zdroj: Data z evidence dodavatelů spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Za rok 2015 setrvaly faktury vystavené jako za rok 2014:

Tabulka 12: Evidence pohledávek dle analytického rozdělení odběratelů

Doklad	Var. Symbol	Zákazník	Vystaveno	Splatnost	Bez DPH	Celkem	Zbývá uhradit
213012	213012	311.001	18. 9. 2013	2. 10. 2013	3 824	4 627	4 627
213016	213016	311.001	30. 9. 2013	14. 10. 2013	15 703	19 000	19 000
213017	213017	311.001	15. 10. 2013	14. 11. 2013	51 060	51 060	51 060
Celkem					70 587	74 687	74 687

Zdroj: Data z evidence odběratelů spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Faktury přijaté neuhrazené jsou za služby účetní společnosti, která vypracovávala veškeré přehledy a vedla evidenci majetku v procesu likvidace. Zároveň účetní společnost vypracuje v roce 2017 konečnou rozvahu pro účely výmazu společnosti, ve které budou prakticky nulové zůstatky na majetku, za předpokladu, že bude prodán, popř. zlikvidován, v závazcích, protože dojde k uspokojení věřitelů, bez čehož by nebylo možné provést úspěšnou likvidaci.

Tabulka 13: Jiné závazky evidované mimo dodavatelsko-odběratelský vztah

Doklad	Variabilní symbol	Zákazník	Vystaveno	Splatnost	Bez DPH	Celkem	Zbývá uhradit
FP 16005	160044	325.001	08. 12. 2016	22. 12. 2016	35 000	35 000	35 000
Celkem					35 000	35 000	35 000

Zdroj: Data z evidence jiných závazků spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že docházelo k prodeji majetku a likvidaci neprodejného majetku, tak v roce 2016 zůstaly některé faktury vystavené neuhrazené, ale jak je níže popsáno, v momentě uhrazení buď na účet 211.xxx – Peněžní prostředky v pokladně nebo bankovní účet 221.000 – Peněžní prostředky na účtech či 221.100 – Peněžní prostředky na účtech v EUR, se rozjíždí poslední fáze likvidace a podává se návrh.

U faktur vystavených se jedná především o fakturu za prodej hmotného majetku a ostatního majetku určeného k prodeji.

Tabulka 14: Vystavené faktury neuhrazené vč. pohledávek z prodeje majetku

Doklad	Var. symbol	Zákazník	Vystaveno	Splatnost	Bez DPH	Celkem	Zbývá uhradit
213012	213012	311.001	18. 9. 2013	2. 10. 2013	3 824	4 627	4 627
213016	213016	311.001	30. 9. 2013	14. 10. 2013	15 703	19 000	19 000
213017	213017	311.001	15. 10. 2013	14. 11. 2013	51 060	51 060	51 060
216001	216001	311.002	26. 08. 2016	09. 09. 2016	28 350	28 350	0
216002	216002	325.002	20. 09. 2016	04. 10. 2016	4307	5211	5211
Celkem					103 244	108 248	79 898

Zdroj: Data z evidence odběratelů spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

V průběhu let 2014, 2015 a 2016, kdy stále proces likvidace trvá, vypadal celkový přehled účetnictví vždy ke konci roku následovně: viz tabulka 16

Zdanitelné výnosy byly v roce 2014 a 2016, čímž se prokazuje příležitostně vykonávaná činnost společnosti. Ta spočívá především v udržování či příležitostných opravách zákazníků. Zároveň se sem zahrnují i výnosy z prodeje majetku, který likvidátor postupně rozprodával. Jako odečitatelné náklady jsou především identifikovány zdanitelné náklady spojené se znehodnocením neprodejného majetku a daňově uznatelné náklady spojené s činností společnosti ABC s.r.o. v likvidaci.

Pokladna je pouze korunová a jak je vidět k pohybu došlo především v roce 2015. Z tohoto lze vyvodit, že došlo k úhradě některých výkonů, popřípadě výnosů z prodeje majetku v hotovosti do pokladny označené na syntetickém účtu 211 – Peněžní prostředky v pokladně. Analytika k tomuto účtu není, neboť mají pouze korunovou pokladnu.

Bankovní účty jsou v účetnictví analyticky rozdělené na účet 221.000 – Peněžní prostředky na účtech korunových a účet 221.100 – Peněžní prostředky na účtech eurových. Společnost využívala oba typy těchto účtů.

Na účtech odběratelů a dodavatelů je vidět, jak byla nebo bude úhrada uskutečněna – jedná se o rozdíl částky odběratelů a dodavatelů od faktur vydaných nebo přijatých. Zde se řadí především: faktury od právníka, faktury od účetní firmy, faktury za prodaný majetek, faktury za vyhotovení nějaké opravy apod.

Tabulka 15: Celkový přehled účetnictví za roky 2014,2015 a 2016

Celkový přehled účetnictví k 31.12. za dané roky			
popis	2014	2015	2016
zdanitelné výnosy	55613	0	72544
odečitatelné náklady	181888	0	187074
rozdíl	126275	0	- 114530
ostatní výnosy	0	0	0
ostatní náklady	73106	0	0
Pokladna hlavní	1322	23102	23102
pokladna celkem	1322	23102	23102
Bankovní účty v Kč	143036	154095	88274
Bankovní účty v EUR	405434	439518	384738
Běžný účet celkem	548470	593613	473013
odběratelé	80819	78778	83989
dodavatelé	21000	114781	35000
faktury vystavené	74687	74687	79898
faktury přijaté	21000	114781	35000

Zdroj: Účetní výkazy spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Z této tabulky lze vidět stav peněžních prostředků a stav závazků, které musejí být uhrazeny. Vzhledem k tomu, že společnost vykazovala v letech 2013–2016 pouze ztrátu, tak nevznikly žádné závazky vůči státu z pohledu daní.

Zdravotní a sociální pojištění bylo řádně odvedeno za odměnu likvidátora, který se jako jediný vždy ke konci roku vedl v mzdové evidenci. Jeho odměna činila 15 000 Kč a vyplácela se vždy ke konci roku. Z této odměny bylo řádně odvedeno zdravotní a sociální pojištění. Jiní zaměstnanci zde již na pracovní smlouvu nebyli. Minimální chod se udržoval pomocí 3 zaměstnanců na dohodu o provedení práce nepřesahující odměnu 10 000 Kč měsíčně, čímž nevznikala povinnost odvodů zdravotního a sociálního pojištění. Srážková daň byla sražena přímo z jejich mezd a odvedena řádně na účet pojišťoven.

Jediné závazky jsou vůči právníkovi a účetní firmě Aukera s.r.o., které jsou již v roce 2017 uhrazeny a zároveň pohledávka za RESTANZ s.r.o. bude vyrovnána zaúčtováním také v tomto roce, neboť to byly jediné překážky pro dosažení úspěšného ukončení likvidace. V momentě úhrad likvidátor zjistí přesný likvidační zůstatek a navrhne valné

hromadě společnosti ABC s.r.o. její rozdělení mezi společníky. Požádá si finanční úřad o vydání souhlasu s výmazem společnosti z obchodního rejstříku a zažádá státní archiv v Českých Budějovicích o souhlas s uložením listin na vlastní adrese. Zprávu o průběhu likvidace, souhlas o archivaci, souhlas finančního úřadu, konečnou účetní závěrku se všemi přílohami, důkaz ve formě výstřižků z novin o publikaci oznámení o vstupu do likvidace a výzvu věřitelů, podá společně s návrhem na výmaz obchodnímu rejstříku v Českých Budějovicích. Přiloží prohlášení, že likvidující společnost není v žádném soudním sporu ani není ve výkonu trestu. Po té likvidátorova práce končí a společnost je obeznámena do datové schránky o výmazu z obchodního rejstříku.

9.2 Druhá výchozí situace pro podnik

V této modifikované situaci se vychází z pozice, že společnost neprovozovala žádnou činnost např. od roku 2004, tedy od svého založení.

Tabulka 16: Konečná rozvaha evidovaná v Obchodním rejstříku jako listina

Rozvaha ve zkráceném rozsahu ke dni 31.12.2004 (v celých tisících Kč)				
označ.	Aktiva	2004	2005	2006
	AKTIVA CELKEM	300	283	266
A.	pohledávky za upsaný kapitál			
B.	Dlouhodobý majetek			
B.I.	Dlouhodobý majetek hmotný			
B.II.	Dlouhodobý majetek nehmotný	50	33	16
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek			
C.	Oběžná aktiva			
C.I.	Zásoby			
C.II.	pohledávky za upsaný kapitál			
C.III.	Krátkodobý finanční majetek			
C.IV.	Peněžní prostředky	250	250	250
D.	Časové rozlišení aktiv			
	Pasiva			
	PASIVA CELKEM	300	283	266
A.	Vlastní kapitál	300		
A.I.	Základní kapitál	300	300	300
A.II.	Ážio a kapitálové fondy			
A.III.	Fondy ze zisku			
A.IV.	Výsledek hosp. min. let			-17
A.V.	Výsledek hosp. běž. účet. Období		-17	-17
B. + C.	Cizí zdroje			
B.	Rezervy			
C.	Závazky			
C.I.	Dlouhodobé závazky			
C.II.	Krátkodobé závazky			
D.	Časové rozlišení pasiv			

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Z této rozvahy je zřejmé, že podnik nevykonával žádnou činnost. Pohyby na aktivech a pasivech byly způsobeny oprávkami na zřizovacích výdajích, které si společnost odepisuje po dobu 36 měsíců. Dle novelizace v účetnictví z roku 2016 však tyto zřizovací výdaje již nespádají do rozvahových účtů a nelze je odepisovat. V našem případě se jedná o rok 2004, 2005, 2006, ve kterých tyto zřizovací výdaje ještě byly součástí rozvahových položek v nehmotném majetku a mohou se odepisovat.

Důležitou položkou v rozvaze z pohledu likvidátora je informace o peněžních prostředcích. Dle evidence bankovního účtu zapsaného v obchodním rejstříku

ustanovuje, že se jedná o peněžní prostředky na účtu 221.000 – Peněžní prostředky na účtech korunové měny. Stanovený likvidátor má přístup k těmto prostředkům jako oprávněná osoba a předpokládá tak jejich využití pro účely likvidace.

Dne 15.6.2007 rozhodl rejstříkový soud na základě nečinnosti společnosti ABC s.r.o. o zrušení této společnosti, následně o jejím vstupu do likvidace a výmazu z obchodního rejstříku. Důvod zrušení byl, že společnost od roku 2007 nesvolávala valnou hromadu a neprovozovala žádnou činnost. Soud společnost s rozhodnutím písemně vyzooměl. V tomto okamžiku vstoupila společnost do likvidace a soud ustanovil osobou likvidátora společníka pana Prvního (Hampel, 2017).

Problém nastává následující. Pan První je německý občan a nehovoří česky. Jeho ustanovení do funkce likvidátora je proto nepřijatelné. Pan První sepisuje návrh na zrušení jeho osoby jako likvidátora pro nezdolatelné překážky ve výkonu této funkce. Soud mu vyhoví a z funkce ho odvolá. Problém další nastává ten, že nelze zkontaktovat pana Druhého, který se mezitím odstěhoval do zahraničí a soudu není známa jeho adresa. V tomto případě soud jmenuje likvidátora ze seznamu vlastního. Tento se ujímá funkce v důsledku rozhodnutí soudu nikoli zápisem do obchodního rejstříku. Tento likvidátor pak provede společnost procesem likvidace, který je již popisován výše.

Likvidátor, stanovený soudem, vyjde ze zveřejněných účetních závěrek. Peněžní prostředky využije na krytí výdajů spojených se svou, soudem stanovenou odměnou, na vypořádání výdajů spojené s úkony likvidátora, tj. různé kolky, oznamovací povinnosti, uložení listin v archívu navrženém místě apod. Zůstatek finančních prostředků určí jako likvidační zůstatek. Určí výši částky připadajícího na jednotlivé společníky a vypočítá 15% srážkovou daň, o kterou sníží jejich podíly k výplatě. Daň odvede na účet finančního úřadu. Sepíše zprávu a předá soudu ke schválení. Po schválení dojde k oznámení společníků o ukončení likvidace a místu archivace jejich dokumentace. Informace zasílá do datové schránky, ke které mají povinný přístup oba společníci ze zákona.

9.3 Třetí výchozí situace pro podnik

Tato situace je přizpůsobena takovému stavu, ve kterém nebude dostatečný majetek k uspokojení věřitelů a likvidátor bude nucen vyhlásit konkurz a přihlásit společnost do insolvence. Data jsou modifikována z původních reálných hodnot.

Tabulka 17: Modifikovaná rozvaha ke dni vstupu do likvidace

Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31.12.2013						
Aktiva		běžné období			minulé období	
		č. řádku	brutto	korekce	netto	
Aktiva celkem		1	1377	299	1078	1672
A.	pohledávky za upsaný kapitál	2				
B.	dlouhodobý majetek	3	536	299	237	237
B.I.	dlouhodobý majetek nehmotný	4				
B.II.	dlouhodobý majetek hmotný	5	536	299	237	237
B.III.	dlouhodobý finanční majetek	6				
C.	oběžná aktiva	7	841	0	841	1105
C.I.	Zásoby	8				233
C.II.	dlouhodobé pohledávky	9				
C.III.	krátkodobé pohledávky	10	410		410	231
C.IV.	krátkodobý finanční majetek	11	431		431	641
D.I.	časové rozlišení	12				330

Pasiva		č. řádku	stav v běžném účetním období	stav v minulém účetním období
Pasiva celkem		13	1078	1672
A.	Vlastní kapitál	14	-127	312
A.I.	Základní kapitál	15	300	300
A.II.	Kapitálové fondy	16	0	
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelné fondy a ostatní fondy	17	0	
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	18	12	473
A.V.	Výsledek hospodaření běžného období	19	-439	-461
B.	Cizí zdroje	20	1205	1358
B.I.	Rezervy	21	0	
B.II.	Dlouhodobé závazky	22	900	761
B.III.	Krátkodobé závazky	23	305	597
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	24	0	
C.I.	Časové rozlišení	25	0	2

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

V této modifikaci nastala následující změna: prostředky, které byly původně v rezervách, byly přesunuty do dlouhodobých a krátkodobých závazků. Tím jsou vytvořeni fiktivní věřitelé. Samozřejmě za předpokladu, že všichni své pohledávky přihlásí po zveřejnění do Obchodního věstníku.

Společnost tedy vstoupila do likvidace a likvidátor připravuje předpokládaný rozpočet s novými údaji modifikované rozvahy pro účely této výchozí situace. Majetek je ponechán v nezměněných hodnotách, a proto i výnosy z jejich prodeje neboli zpeněžení, zůstane stejné jako u první výchozí situace.

Tabulka 18: Výnosy z prodeje majetku v modifikované situaci

Výnosy z aktiv	Částka v Kč
Prodej strojů a zařízení	165 900
Pohledávky	369 000
Celkem prodej aktiv	534 900
Peněžní prostředky v hotovosti a na účtech	431 000
Ostatní výnosy – udržování min. činnosti	220 000
Výnosy celkem	1 185 900

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Osobní náklady zůstanou ve své podstatě také nezměněny. Společnost zachovala dočasnou činnost jako v první výchozí situaci.

Tabulka 19: Mzdové náklady v modifikované situaci

Osobní náklady ve skupině 52x	Částka v Kč	
	1 měsíc	6 měsíců
Mzdy zaměstnanců	18 000	108 000
Sociální a zdravotní pojištění	6 120	36 720
Celkem	24 120	144 720

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Provozní náklady zůstávají také stejné v této predikci rozpočtu.

Tabulka 20: Provozní náklady v modifikované situaci

Provozní režie ve skupině 50x – 55x	Částka v Kč	
	1 měsíc	6 měsíců
Spotřeba energií	32 833	197 000
Poštovné	300	1 800
Opravy a údržba	8 000	48 000
Pojistné	3 000	18 000
Ostatní náklady	4 583	27 500
Daně	0	0
Celkem	48 716	292 300

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že jsou specifické náklady vázané na ten samý proces likvidace, specifické náklady budou ponechány také v nezměněném stavu. Jediné, co by se mohlo dodat jsou úroky z prodlení jak ve fakturách přijatých, tak v dlouhodobých úvěrech.

Nicméně to nezmění nějak zásadně náklady. Mohlo by se jednat o desítky tisíc, a výsledek předběžné výnosnosti v likvidaci by se ještě o to ponížil.

Tabulka 21: Specifické náklady modifikované

Specifické náklady	Částka v Kč	
	1 měsíc	6 měsíců
Odměna likvidátora	X	15 000
Šrotovné	X	8 500
Dražby a náklady z prodeje	X	4 800
Soudní poplatky a jiné	X	20 000
Celkem	X	48 300

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Odhadovaný výnos z likvidace ponecháme likvidátorovi také stejný. Předpokládá, že bude schopen z prodeje majetku získat zhruba 701 tisíc Kč.

Tabulka 22: Očekávaný hrubý výnos v modifikované situaci

Hrubý výnos	Částka v Kč
Osobní náklady	144 720
Provozní režie celkem	292 300
Specifické náklady celkem	48 300
Náklady celkem	485 320
Výnosy celkem	1 185 900
Celkem	700 580

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

V této fázi ale je již zřejmé, že likvidátor bude mít problém pokračovat v procesu likvidace. Jeho možnosti jsou založeny na „spekulaci“, že ne všechny pohledávky budou přihlášeny k uspokojení na základě zveřejnění. Je jasné, že pokud se mu podaří zpeněžit majetkovou podstatu v plné výši předpokládaných výnosů, tak i přesto nebude schopen uspokojit věřitele s částkou okolo 1 205 000 Kč. Zde by mohl skutečně spekulovat a vyčkávat na uběhnutí 3 měsíční lhůty po druhém zveřejnění a „doufat“, že ne všichni se o své pohledávky přihlásí a v důsledku toho by mohl likvidaci úspěšně provést. Takovéto jednání je však v rozporu s insolvenčním zákonem, neboť ten nakládá podat insolvenční návrh v momentě, kdy lze reálně předpokládat nesplnění závazků vůči věřitelům. Což z této situace skutečně vyplynulo a likvidátor by se tak mohl dopustit trestného činu ve smyslu ustanovení § 225 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, kdy může dojít k odnětí svobody od 6 měsíců do 3 let (Pilátová, et al., 2014).

Nejprve se vyjde ze základních povinností likvidátora. Nechal si vypracovat účetní firmou účetní závěrku ke dni, který předchází vstupu do likvidace, tj. 30.12.2013 a tuto

přiloží k návrhu na zápis společnosti o vstupu do likvidace do obchodního rejstříku. V mezičase zveřejní vstup společnosti do likvidace a vyzve věřitele k přihlášení veškerých svých pohledávek. Účetní firma vypracuje následně zahajovací rozvahu ke dni, který je označen jako vstup do likvidace, tj. 31.12.2013. V mezičase připraví plánovaný rozpočet likvidace a bude vycházet prozatím z údajů v konečné rozvaze z 30.12.2013. Na základě svého plánu a následně vypracované zahajovací rozvahy zjistil likvidátor, že nebude možné, víceméně nereálné, likvidaci úspěšně provést (viz modrá pole v tabulkách výše). Informace sdělí společníkům společnosti ABC s.r.o. a podá neprodleně návrh na insolvenční řízení s odůvodněním, že existuje reálná pravděpodobnost neschopnosti dostát svých závazků (viz příloha č. 1). Tento návrh rovnou obsahuje i návrh řešení úpadku konkursem, neboť jiná možnost pro společnost, která vstoupila do likvidace, není (Pilátová, et al., 2014). Dále o možnostech řešení úpadku ve výše zpracované teoretické části této bakalářské práce.

Jeho práce tímto nekončí. Od podání návrhu na insolvenční řízení je povinen připravit veškerý seznam věřitelů s datumy splatností. Musí poskytovat i součinnost vůči insolvenčnímu správci, neboť zastupuje dlužníka, tj. společnost ABC s.r.o. v likvidaci.

Insolvenční soud rozhodl o vstupu do insolvenčního řízení a navrhl insolvenčního správce ze seznamu. S tímto insolvenčním správcem likvidátor spolupracuje. Předává mu veškeré materiály, seznamy věřitelů, soupis závazků viz tabulka pod tímto textem.

Toto jsou krátkodobé závazky týkající se dodavatelských vztahů, které jsou analyticky rozlišeny na účtech 321.xxx – Závazky z obchodních vztahů vedených v účetnictví:

Tabulka 23: Evidované závazky v analytickém členění pro modifikovanou situaci

Doklad	Variabilní symbol	Zákazník	Vystaveno	Splatnost	Bez DPH	Celkem	Zbývá uhradit
FP 1325	130458	321.001	25.04.2013	25.06.2013	94 860	114 781	114 781
FP 1332	622156	321.002	16.05.2013	30.05.2013	29 029	35 125	35 125
FP 1341	132456	321.005	31.05.2013	15.06.2013	3 384	4 095	4 095
FP 1350	2564	321.007	13.06.2013	27.06.2013	11 000	13 310	13 310
FP 1364	457852	321.002	25.07.2013	15.08.2013	56 850	68 789	68 789
FP 1378	75628	325.002	19.08.2013	31.08.2013	32 550	39 386	39 386
FP 1381	3548	321.001	30.09.2013	06.10.2013	24 392	29 514	29 514
Celkem					252065	305 000	305 000

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

V této tabulce jsou sepsány veškeré dlouhodobé závazky vůči bankám.

Tabulka 24: Evidované bankovní úvěry v podrozvahové evidenci

Bankovní úvěry dlouhodobé	Částka v Kč	Splatnost	Zbývá uhradit
ČSOB – č. smlouvy 752645	400 000,-	15.5.2018	360 000
Reiffeisenbank a.s. – č. smlouvy 456987	200 000,-	30.06.2015	100 000
Komerční banka a.s. – č. smlouvy 7845612	650 000,-	01.03.2019	440 000
Celkem			900 000

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Takto by mohl vypadat seznam věřitelů, dle likvidátora, který je vypsál pro účely insolvenčního řízení pro insolvenčního správce. Data získal opět z účetních podkladů, které vedou evidenci všech dodavatelů a věřitelů.

Tabulka 25: Evidence jednotlivých dodavatelů dle analytického členění v účetnictví

Evidence v účetnictví	Jméno dodavatele	Adresa – sídlo	Kontakt
321.001	SUBMIT s.r.o.	Jindřichův Hradec, Kosmonautů 25	Pí Volšická: 774 025 698
321.002	Gumitest s.r.o.	Tábor, ul.Pražská 789/22	p. Vrchlický: 608 456 789
321.005	KRES s.r.o.	Veselí n. Lužnicí, ul. Svobody 123/2	Pí Veselá: 728 369 258
321.007	O2 Czech Republic a.s.	Praha 4, Michle, Za Brumlovkou 266/2	www.O2.cz/linka oddělení pohledávek
325.002	Greenplan a.s.	Jindřichův Hradec, Hvězdárna 65/II	Pí Nová

Zdroj: Modifikovaná data spol. ABC s.r.o., vlastní zpracování

Správce poté vyzve likvidátora, aby se k popsáním závazkům vyjádřil. Vypracuje tzv. přezkumný list, který likvidátor podepisuje za dlužníka (Pilátová, et al., 2014).

Insolvenční soud rozhodl na základě insolvenčního návrhu o vstupu společnosti ABC s. r. o. do insolvenčního řízení. Daňový subjekt je povinen podat daňové přiznání v zastoupení likvidátora za období od vstupu do likvidace do rozhodnutí o insolvenčním řízení. Toto daňové tvrzení by mělo být vypracováno a podáno ve skutečnosti insolvenčním správcem, ale protože je likvidátor vázán součinností, vyhotovuje jej likvidátor. Daňové tvrzení je vypracováno na základě mimořádné účetní závěrky za období od 31.12.2013 do 01.04.2014.

Insolvenční správce, který přebírá obchodní korporaci ABC s. r. o. musí mít uzavřené pojištění o odpovědnosti za škodu případně vzniklou z jeho výkonu funkce. Má povinnost postupovat při svém výkonu svědomitě, odborně a vyvíjet maximální úsilí vedoucí k uspokojení všech věřitelů. Spolupracuje s věřitelskými orgány, pokud jsou ustanoveny. V případě této práce není potřeba stanovovat věřitelské orgány, neboť počet věřitelů nepřesahuje 50. Insolvenční správce poskytuje každá tři měsíce písemnou zprávu insolvenčnímu soudu o průběhu likvidace a uspokojování věřitelů. Správce zakládá veškeré insolvenční spisy do insolvenčního rejstříku spravovaným Ministerstvem spravedlnosti. Pro tuto společnost je založen insolvenční spis, který obsahuje veškerá podání konaná od začátku vstupu obchodní korporace do insolvenčního řízení, informace o společnosti, rozhodnutí insolvenčního soudu apod.

V případě obchodní korporace jedinou přípustnou situací v úpadku je vyhlášení konkurzu. Tento krok byl učiněn již likvidátorem, který společně s návrhem na

insolvenci podal i návrh řešení konkurzem. Konkurz představuje poměrné uspokojení pohledávek věřitelů. Jejich pohledávky nezaniknou, pokud zákon nestanoví jinak. Insolvenční správce se snaží co nejlépe rozprodat majetek a uspokojit věřitele.

Pokud insolvenční správce ukončil veškeré činnosti související s insolvencí daného podniku podá návrh insolvenčnímu soudu, který jako jediný může rozhodnout ve věci dlužníka, tj. obchodní korporace ABC s. r. o..

10 Závěr

Cílem této práce bylo porovnat účetní postupy a práci likvidátora ve společnosti, která byla postavena do tří výchozích situací s cílem ukončení její činnosti a dosažení výmazu z obchodního rejstříku. Cíl této práce byl splněn.

Na těchto třech výchozích situacích bylo ukázáno, jaké postupy musí likvidátor dodržovat při rozdílném způsobu likvidace a co vše vykonává účetní firma, zpracovávající účetnictví společnosti ABC s. r. o.

První výchozí situace vychází z konkrétních reálných dat získaných z rozvahy, která je zhotovena ke dni vstupu do likvidace. Tato zahajovací rozvaha společnosti ABC s. r. o. je vlastně „zrcadlem“ konečné mimořádné účetní závěrky zpracované ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace tj. 31.12.2013. Společnost se rozhodla vstoupit v tento den do likvidace z praktického hlediska vůči účetní společnosti, která tímto vlastně vypracovala i mimořádnou účetní závěrku shodnou s účetní závěrkou končícího účetního období. Nebylo potřeba ji dělat k jinému datu, což je jinak častý případ. Mimořádnou účetní závěrku pak likvidátor předá spolu se žádostí o souhlas s výmazem obchodní korporace z obchodního rejstříku na finanční úřad.

Likvidátor stanoví objem majetku, který je možné zpeněžit a nachází se v účetní evidenci majetku v dlouhodobých aktivách. Dle této evidence rozhodne likvidátor o formě zpeněžení. Nejlikvidnějšími prostředky, které jsou okamžitě použitelné, jsou peněžní prostředky jak v pokladně, tak na účtech. Jejich výše je zjistitelná právě z rozvahy. Jako další výnos se dají použít pohledávky. Jejich výnosnost není ale zaručena vždy v plné výši a likvidátor si stanovuje 10% odchylku od původní účetní hodnoty. Toto snížení hodnoty pohledávek se zaeviduje v účetnictví. Likvidátor stanoví na základě předběžného rozpočtu očekávané výnosy a náklady v průběhu likvidace. Pro účely tohoto rozpočtu vychází likvidátor z účetních výkazů a jejich hodnot, jako jsou např. mzdové náklady na jednotlivé zaměstnance, provozní režie, specifické náklady spojené především s likvidací samotnou apod. Odběratele je možno dohledat opět z evidence účetního systému, poskytnutém účetní společností. Na základě výsledku předběžného rozpočtu likvidátor rozhodne, zda lze očekávat pozitivní průběh likvidace. Po ukončení kompletní likvidace se zjistí likvidační zůstatek, který se předá na schválení majitelům společnosti. Po schválení se zůstatek rozdělí a zdaní. V závěrečném procesu je konečná rozvaha svedena na nulu. Likvidátor je povinen zajistit archivaci a

vypracovat závěrečnou zprávu o průběhu likvidace včetně naložení s likvidačním zůstatkem. Účetní firma vyhotoví účetní závěrku vč. jejích příloh a předá likvidátorovi, který ji přiloží k návrhu na výmaz. Tato mimořádná účetní závěrka se zakládá do sbírky listin v obchodním rejstříku.

V druhé výchozí situaci je poukázáno na reakci obchodního soudu vůči společností, které nevytváří žádnou aktivitu a jsou dlouhodobě nečinné. Jedná se především o situace, kdy není svolána valná hromada, neprovozuje se žádná činnost apod. Soud společnost písemně vyrozumí se svým rozhodnutím a vyzve k činnosti zahájení likvidace. V tomto případě nebylo možné stanovit likvidátorem ani jednoho ze společníků, a proto soudu nezůstala jiná možnost než stanovit likvidátora z vlastního seznamu, který společnost přebírá.

Účetnictví se zpracovávalo na úrovni opakujících se operací v rozvaze a výsledovce. Nedochovalo k žádným aktivitám. Likvidátor proto vychází ze zveřejněných účetních závěrek, které jsou ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Ze založených účetních závěrek si vyjme rozvahy, kde vyhledává možný majetek či prostředky, které by bylo možno zpeněžit a společnost zlikvidovat.

V této situaci má likvidátor přístup ke všem prostředkům a majetku společnosti. Peněžní prostředky, které jako jediné v této rozvaze zjistí, a ke kterým má přístup, použije na náklady spojené s likvidací a zůstatkovou výši, vyhodnotí jako likvidační zůstatek, který se rozdělí a připíše již zdaněný společníkům na účet. Archivace a návrh na výmaz vychází z povinnosti likvidátora jako v první výchozí situaci.

Třetí modifikovaná výchozí situace poukazuje na možnost, kdy společnost vede ve své evidenci majetek, který nelze označit za postačující k uspokojení věřitelů, kteří se přihlásili o své pohledávky.

K těmto účelům modifikace je použita rozvaha ve zjednodušeném rozsahu sestavená ke dni 31.12.2013, kdy společnost vstoupila do likvidace.

Účetní společnost vypracuje tedy stejně jako v první výchozí situaci rozvahu obsahující data poukazující na majetek. Likvidátor ze začátku postupuje stejnými kroky jako ve výchozí první situaci, kdy hodnotí majetek, jeho strukturu a jeho konečnou zůstatkovou hodnotu. Vychází opět z účetních dat a evidencí. Připraví si předběžný rozpočet stejně jako v první situaci, kde zjistí nejprve hodnotu možných výnosů. Zde došlo k modifikaci cizích zdrojů a díky této úpravě nelze uspokojit přihlášené věřitele.

Z této situace vyplývá povinnost likvidátora neprodleně podat návrh na insolventci, který zároveň obsahuje i návrh na řešení úpadku konkursem, neboť jiná možnost

defacto pro obchodní korporaci neexistuje (Pilátová, et al., 2014). Práce likvidátora a účetní společnosti tímto ale nekončí. Od podání návrhu na insolvenční řízení musí připravit úplný seznam všech věřitelů s daty splatnosti. Tyto údaje obdrží také od účetní společnosti, která vede ve své účetní evidenci seznam závazků a jednotlivých názvů a identity o věřitelích, jejich pohledávkách, kdy vznikly, k jakému datu byly splatné a v jaké jsou výši. Tento seznam předává likvidátor insolvenčnímu správci, kterému musí poskytovat ze zákona součinnost, neboť zastupuje dlužníka v likvidaci. Veškeré materiály získané v samotném začátku likvidace předává také. Insolvenční správce po předání seznamu o věřitelích vyzve likvidátora k vyjádření těchto závazků. Vypracuje tzv. přezkumný list, který likvidátor podepíše za dlužníka, tj. obchodní korporaci ABC s. r. o. (Pilátová, et al., 2014).

V momentě, kdy insolvenční soud rozhodne o vstupu společnosti do insolvenčního řízení, je obchodní korporace v zastoupení likvidátora povinna podat daňové přiznání, které vypracuje pro tyto účely také účetní společnost. Toto daňové přiznání se sestavuje na období od vstupu do likvidace do rozhodnutí o insolvenčním řízení, tj. od 31.12.2013 do 01.04.2014.

Porovnáním těchto tří výchozích situací je možno dojít k závěru, že pro účetní společnost zpracovávající účetnictví pro danou obchodní korporaci ABC s. r. o., nevznikají žádné rozdílné postupy ve zpracovávání účetních výkazů jak pro účely likvidace tak insolvenčního řízení. Rozdílné je pouze časové vypracování některých podkladů jako jsou například ve třetí situaci daňová přiznání při transformaci likvidace na insolvenční řízení.

Postupy likvidátora jsou značně odlišné ve všech třech případech. Vždy je nutno použít jiný přístup k nastalé situaci a řešit ji. Co zůstává nezměněno jsou především předběžné rozpočty, které jsou výchozím ukazatelem pro další proces likvidace.

Tato práce může být přínosem především pro začínající likvidátory a účetní společnosti, kteří mohou tuto práci využít jako určitý zjednodušený návod, jak postupovat v různých situacích jejich klientů při vstupu do likvidace či insolvenčního řízení.

I. Summary

Abstract:

The object is to elaborate the accounting practices of a company that enters into liquidation or insolvency. These procedures are shown on one company that has three default situations. These situations affect the process of liquidation with the target of deletion the company from the Commercial Register.

The methodology consists in the comparison of these initial situations and determination of the disposal process. The first starting situation comes from the fact that the company has a sufficient amount of assets to satisfy creditors. The second situation is set for the company, which has not performed any business activity. The third situation is set up so that the company does not have sufficient assets in its property. In the third case there is the need to enter into insolvency.

Key words:

Liquidator, liquidation, accounting, insolvency, assets, creditors.

JEL Classification: M41.

II. Seznam použité literatury

- [1] Brychta, I., et al. (2017). *Tabulky a informace pro daně a podnikání*. Praha: Wolters Kluwer
- [2] ČR (2016). *České účetní standardy: podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy. Velké změny standardů pro všechny typy účetních jednotek*. Ostrava: Nakladatelství Sagit.
- [3] Česká republika (1991). *Zákon č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů*.
- [4] Česká republika, (2002). *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví*.
- [5] Česká republika (2004). *Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví, ve znění pozdějších předpisů*.
- [6] Česká republika (2006). *Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)*.
- [7] Česká republika (2009). *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*.
- [8] Česká republika (2012). *Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích*.
- [9] Česká republika (2017). *Předpis č. 89/2012 Sb., Nový občanský zákoník – Veřejná soutěž o nejvhodnější nabídku*.
- [10] Hampel P. (2017). Pohled rejstříkových soudů na likvidace obchodních společností. Dostupné z :<http://pravnicaradce.ihned.cz/c1-13249750-pohled-rejstrikovych-soudu-na-likvidace-obchodnich-spolecnosti>
- [11] I-INSOLVENCE.CZ (2016). *Likvidace společnosti*. Dostupné z: <http://insolvence-pravnik.cz/likvidace-spolecnosti/>
- [12] Líbal, T. (2014). *Účetnictví – principy a techniky*. 5. aktualizované vydání, Olomouc: Anag.
- [13] Ministerstvo spravedlnosti (2000). *Předpis č. 479/2000 Sb., o odměně a náhradě hotových výdajů likvidátora a člena orgánu společnosti jmenovaného soudem*. Ostrava: Nakladatelství Sagit.
- [14] Pelikán, V. (2011). *Likvidace podniku.*, 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing.
- [15] Pilátová, J. et al. (2014). *Likvidace obchodních společností*. 5. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: Anag
- [16] Proceedings of the International Scientific Conference (2013). *Insolvency 2013? The end of one phase, beginning of the another one?.* Praha: Oeconomica
- [17] Ryneš, P. (2015). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. Olomouc: Anag.

- [18] Skálová, J., et al. (2015). *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*. Praha: Kluwer
- [19] Sládková, E. (2016). „Účetní závěrka“ z cyklu *Účetnictví a daně pro pokročilé*. Praha: ICU.
- [20] Vašek, L., (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 2. aktualizované vydání. Praha: ICU.

III. Seznam zkratek

NOZ – Nový občanský zákoník

ZOK – Zákon o obchodních korporacích

PO – Právnícká osoba

FO – Fyzická osoba

Sb. – Sbírka zákona

ČÚS – Český účetní standard

OR – Obchodní rejstřík

ZOÚ – Zákon o účetnictví

ČR – Česká republika

OSVČ – Osoba samostatně výdělečně činná

IČ – Identifikační číslo

s. r. o. – Společnost s ručením omezeným

IV. Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled možností zrušení společnosti.....	6
Tabulka 2: Zahajovací rozvaha ke dni vstupu do likvidace.....	37
Tabulka 3: Seznam majetku evidovaný v účetní evidenci.....	39
Tabulka 4: Odhad zpeněžení majetku likvidátorem	39
Tabulka 5: Určení mzdových nákladů	41
Tabulka 6: Určení provozních režii	41
Tabulka 7: Specifické náklady spojené s likvidací	42
Tabulka 8: Výsledná předběžná kalkulace	42
Tabulka 9: Evidované závazky v účetní evidenci.....	43
Tabulka 10: Evidence odběratelů v účetní evidenci	43
Tabulka 11: Evidence závazků dle analytického rozdělení dodavatelů	44
Tabulka 12: Evidence pohledávek dle analytického rozdělení odběratelů.....	44
Tabulka 13: Jiné závazky evidované mimo dodavatelsko-odběratelský vztah	44
Tabulka 14: Vystavené faktury neuhrazené vč. pohledávek z prodeje majetku.....	45
Tabulka 15: Celkový přehled účetnictví za roky 2014,2015 a 2016	46
Tabulka 16: Konečná rozvaha evidovaná v Obchodním rejstříku jako listina	48
Tabulka 17: Modifikovaná rozvaha ke dni vstupu do likvidace.....	50
Tabulka 18: Výnosy z prodeje majetku v modifikované situaci	51
Tabulka 19: Mzdové náklady v modifikované situaci.....	51
Tabulka 20: Provozní náklady v modifikované situace.....	51
Tabulka 21: Specifické náklady modifikované	52
Tabulka 22: Očekávaný hrubý výnos v modifikované situaci.....	52
Tabulka 23: Evidované závazky v analytickém členění pro modifikovanou situaci.....	54
Tabulka 24: Evidované bankovní úvěry v podrozvahové evidenci	54
Tabulka 25: Evidence jednotlivých dodavatelů dle analytického členění v účetnictví	55

V. Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma průběhu likvidace	32
---	----

VI. Seznam příloh

Příloha č. 1: Návrh dlužníka na zahájení insolvenčního řízení.....	I
Příloha č. 2: Oznámení o vstupu do likvidace v Obchodním věstníku.....	IV
Příloha č. 3: Účtový rozvrh pro podnikatele.....	V

VII. Přílohy

Příloha č. 1 (Pelikán, 2011)

**Návrh dlužníka na zahájení insolvenčního řízení
(podaný likvidátorem, který byl jmenován společností ABC s.r.o.)**

Krajský soud v Českých Budějovicích

V Jindřichově Hradci dne 01.02.2014

Věc: Návrh dlužníka na zahájení insolvenčního řízení

Navrhovatel: ABC s.r.o. v likvidaci

Sídlo: Jarošovská 1152/2, 377 01 Jindřichův Hradec

IČO: 26807916

Zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Českých Budějovicích oddíl C, vložka 12383

Zastoupená: pan Druhý, jmenovaný likvidátor společnosti.

Přílohy:

1. Výpis z obchodního rejstříku společnosti
2. Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 02.01.2014, č.j. 1401
3. Seznam závazků dlužníka
4. Seznam majetku dlužníka

I.

V oddílu C, vložce v obchodního rejstříku vedeném u Krajského soudu v Českých Budějovicích je zapsána společnost ABC s.r.o. v likvidaci, se sídlem Jarošovská 1152/2, PSČ 377 01, IČ 26807916 (dále jen společnost)

II.

Usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2.12.2013, č.j. 2013/85, byla výše uvedená společnost zrušena s likvidací a jmenován likvidátor. Usnesení nabylo právní moci dne 31.12.2013.

Na základě výzvy likvidátora v Obchodním věstníku byly přihlášeny tyto pohledávky v následujícím tabulkovém seznamu závazků.

Evidence v účetnictví	Jméno dodavatele	Adresa – sídlo	Kontakt
321.001	SUBMIT s.r.o.	Jindřichův Hradec, Kosmonautů 25	Pí Volšická: 774 025 698
321.002	Gumitest s.r.o.	Tábor, ul. Pražská 789/22	p. Vrchlický: 608 456 789
321.005	KRES s.r.o.	Veselí n. Lužnicí, ul. Svobody 123/2	Pí Veselá: 728 369 258
321.007	O2 Czech Republic a.s.	Praha 4, Michle, Za Brumlovkou 266/2	www.O2.cz/linka oddělení pohledávek
325.002	Greenplan a.s.	Jindřichův Hradec, Hvězdárna 65/II	Pí Nová

Doklad	Variabilní symbol	Zákazník	Vystaveno	Splatnost	Bez DPH	Celkem	Zbývá uhradit
FP 1325	130458	321.001	25.04.2013	25.06.2013	94 860	114 781	114 781
FP 1332	622156	321.002	16.05.2013	30.05.2013	29 029	35 125	35 125
FP 1341	132456	321.005	31.05.2013	15.06.2013	3 384	4 095	4 095
FP 1350	2564	321.007	13.06.2013	27.06.2013	11 000	13 310	13 310
FP 1364	457852	321.002	25.07.2013	15.08.2013	56 850	68 789	68 789
FP 1378	75628	325.002	19.08.2013	31.08.2013	32 550	39 386	39 386
FP 1381	3548	321.001	30.09.2013	06.10.2013	24 392	29 514	29 514
Celkem					252065	305 000	305 000

Bankovní úvěry dlouhodobé	Částka v Kč	Splatnost	Zbývá uhradit
ČSOB – č. smlouvy 752645	400 000,-	15.5.2018	360 000
Reiffeisenbank a.s. – č. smlouvy 456987	200 000,-	30.06.2015	100 000
Komerční banka a.s. – č. smlouvy 7845612	650 000,-	01.03.2019	440 000
Celkem			900 000

Jednotlivé pohledávky jsou přiloženy v příloze č. 3 k tomuto návrhu.

Finanční úřad uvedl, že daňový subjekt u něho nemá evidován žádný přeplatek či nedoplatek a poslední přiznání bylo podáno za rok 2012.

Banky sdělily evidenci poptávaného subjektu a vyčíslily dlužné částky dle výše uvedeného seznamu.

Středisko cenných papírů sdělilo, že tato společnost není evidována jako majitel cenných papírů.

Ministerstvo vnitra ČR, udává, že v registru nejsou evidována žádná motorová vozidla v majetku této společnosti.

Z uvedeného je zřejmé, že společnost je v úpadku, tj. má více věřitelů, má peněžní závazky po dobu delší než 30 dnů po lhůtě splatnosti a není schopna tyto závazky

uhradit. Společnost pozastavila platbu svých peněžitých závazků a není možné dosáhnout uspokojení věřitelů.

III.

Dle § 144 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona plním uloženou povinnost a předkládám soudu zprávu o prověření možnosti uplatnit v insolvenčním řízení neplatnost nebo neúčinnost právních úkonů dlužníka. Dlužník při vstupu společnosti do likvidace předal veškerou dokumentaci společnosti. V průběhu likvidace likvidátor nezjistil žádný neúčinný nebo neplatný právní úkon dlužníka.

IV.

Na základě zjištěného stavu společnosti navrhuji, aby Krajský soud v Českých Budějovicích vydal rozhodnutí, kterým se zjišťuje úpadek navrhovatele (dlužníka) společnosti (ABC s.r.o. v likvidaci) se sídlem Jarošovská 1159/2, 377 01 Jindřichův Hradec, IČ: 26807916 společně s návrhem na konkurz.

Pan Druhý.....+ ověřený podpis

Likvidátor společnosti

+ povinné přílohy podle § 104 IZ

Oznámení o vstupu do likvidace v Obchodním věstníku

**ECONOMIA a.s.
Obchodní věstník
Dobrovského 25
170 55 Praha 7**

V Jindřichově Hradci dne 2.1.2014

Věc: Objednávka inzerce

Objednávám u Vás zveřejnění inzerátu dvakrát po sobě se 14denním odstupem v Obchodním věstníku, řádkovou inzerci v rubrice „likvidace“, tohoto znění:

Firma ABC s.r.o. v likvidaci, se sídlem Jarošovská 1159/2, 377 01 Jindřichův Hradec, IČ: 26807916, oznamuje, že vstoupila do likvidace.

Věřitelé likvidované společnosti se vyzývají, aby přihlásili své pohledávky ve lhůtě 3 měsíců ode dne zveřejnění tohoto oznámení na adrese jmenovaného likvidátora:

Likvidátor: Pan Druhý, U Hvězdárny 45, 377 01 Jindřichův Hradec

Tel.: 776 456 789

Podpis likvidátora.....

- 526 – Srovnání měkkých nepřímých podnikatelé
- 527 – Závazek sociální náklady
- 528 – Ostatní sociální náklady
- 53 – Daně a poplatky**
- 531 – Daně
- 532 – Daně z příjmů
- 533 – Daně z příjmů z kapitálu
- 534 – Daně z příjmů z nemovitosti
- 535 – Daně z příjmů z obchodu
- 536 – Daně z příjmů z obchodu s nemovitostí
- 537 – Daně z příjmů z obchodu s cizími měnami
- 538 – Ostatní daně a poplatky
- 54 – Finanční náklady**
- 541 – Získávání čísla prostřednictvím telefonického nebo jiného prostředku
- 542 – Získávání čísla prostřednictvím telefonického nebo jiného prostředku
- 543 – Získávání čísla prostřednictvím telefonického nebo jiného prostředku
- 544 – Splnění povinností a úhrady z právního
- 545 – Ostatní povinnosti a úhrady
- 546 – Ostatní povinnosti a úhrady
- 547 – Ostatní povinnosti a úhrady
- 548 – Ostatní povinnosti a úhrady
- 549 – Ostatní povinnosti a úhrady
- 55 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby**
- 551 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 552 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 553 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 554 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 555 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 556 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 557 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 558 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 559 – Odpisy, rezervy, kompenzační náklady příjmů obdoby a operace podléhající povinnosti obdoby
- 56 – Finanční náklady**
- 561 – Finanční náklady
- 562 – Finanční náklady
- 563 – Finanční náklady
- 564 – Finanční náklady
- 565 – Finanční náklady
- 566 – Finanční náklady
- 567 – Finanční náklady
- 568 – Finanční náklady
- 569 – Finanční náklady
- 57 – **Rezervy a operace podléhající povinnosti obdoby**
- 571 – Rezervy a operace podléhající povinnosti obdoby
- 572 – Rezervy a operace podléhající povinnosti obdoby
- 573 – Rezervy a operace podléhající povinnosti obdoby
- 574 – Rezervy a operace podléhající povinnosti obdoby
- 575 – Rezervy a operace podléhající povinnosti obdoby
- 58 – Změna stavu závazků
- 581 – Změna stavu závazků
- 582 – Změna stavu závazků
- 583 – Změna stavu závazků
- 584 – Změna stavu závazků
- 585 – Změna stavu závazků
- 586 – Změna stavu závazků
- 587 – Změna stavu závazků
- 588 – Změna stavu závazků
- 589 – Změna stavu závazků
- 59 – **Daně z příjmů, převodové účty a rezervy na daně z příjmů**
- 591 – Daně z příjmů – úplná
- 592 – Daně z příjmů – omezená
- 593 – Daně z příjmů – omezená
- 594 – Daně z příjmů – omezená
- 595 – Daně z příjmů – omezená
- 596 – Daně z příjmů – omezená
- 597 – Daně z příjmů – omezená
- 598 – Daně z příjmů – omezená
- 599 – Daně z příjmů – omezená

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 61 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 62 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 63 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 64 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 65 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 66 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 67 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 68 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 69 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 70 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 71 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 72 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 73 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 74 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 75 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 76 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 77 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 78 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 79 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 80 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 81 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 82 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 83 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 84 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 85 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 86 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 87 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 88 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 89 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 90 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 91 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 92 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 93 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 94 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 95 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 96 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 97 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 98 – Tržby za vlastní výrobu a zboží
- 99 – Tržby za vlastní výrobu a zboží

Účtová třída 7 – Závětkové a podrozvahové účty

- 70 – Účet závětkové účty
- 71 – Účet závětkové účty
- 72 – Účet závětkové účty
- 73 – Účet závětkové účty
- 74 – Účet závětkové účty
- 75 – Účet závětkové účty
- 76 – Účet závětkové účty
- 77 – Účet závětkové účty
- 78 – Účet závětkové účty
- 79 – Účet závětkové účty
- 80 – Účet závětkové účty
- 81 – Účet závětkové účty
- 82 – Účet závětkové účty
- 83 – Účet závětkové účty
- 84 – Účet závětkové účty
- 85 – Účet závětkové účty
- 86 – Účet závětkové účty
- 87 – Účet závětkové účty
- 88 – Účet závětkové účty
- 89 – Účet závětkové účty
- 90 – Účet závětkové účty
- 91 – Účet závětkové účty
- 92 – Účet závětkové účty
- 93 – Účet závětkové účty
- 94 – Účet závětkové účty
- 95 – Účet závětkové účty
- 96 – Účet závětkové účty
- 97 – Účet závětkové účty
- 98 – Účet závětkové účty
- 99 – Účet závětkové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

- 80 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 81 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 82 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 83 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 84 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 85 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 86 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 87 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 88 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 89 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 90 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 91 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 92 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 93 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 94 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 95 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 96 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 97 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 98 – Účet vnitropodnikové účetnictví
- 99 – Účet vnitropodnikové účetnictví