



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví podniku

Vypracoval: Bc. Jiří Klička

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice

2015

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

Jméno a příjmení: **Bc. Jiří KLIČKA**
Osobní číslo: **E13665**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví podniku**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je analyzovat vliv změn v legislativě na vedení účetnictví a účtování v podniku, zhodnocení těchto vlivů a tvorba případové studie s doporučením případných návrhů a opatření.

Osnova:

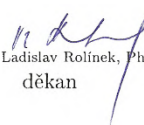
1. Úvod.
2. Charakteristika účetnictví a specifika vedení účetnictví v podniku.
3. Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví.
4. Zhodnocení vlivu změn v legislativě na účetnictví.
5. Tvorba případové studie a návrhy možných opatření.
6. Závěr.
7. Přehled použité literatury
8. Přílohy

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury:


Bulla, M., & kol. (2010). *Meritum Účetnictví podnikatelů 2010* (1. vyd.). Praha, Czechia: Wolters Kluwer ČR.
Hruška, V. (2010). *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty* (1. vyd.). Praha, Czechia: Bilance.
Pilařová, I. (2012). *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* (4. vyd.). Praha, Czechia: Wolters Kluwer ČR.
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění
Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac, J. E. (2012). *Financial accounting* (12th ed.). Mason, USA: South-Western Cengage Learning.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Miroslava Vlčková**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **3. března 2014**
Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2015**


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

UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomických věd
Svatá LS 13 01
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracoval 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 diplomové 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.

Diplomová práce byla zpracována jako součást řešení projektu GAJU2014 **Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.**

V Českých Budějovicích dne

Bc. Jiří Klička

Poděkování

Děkuji Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za velmi cenné rady a připomínky, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce a také za vstřícnost při odborných konzultacích.

Dále děkuji daňové a účetní kanceláři AT KONZULT, s.r.o. za součinnost při vypracování práce ve formě poskytnutí návrhů a doporučení k provedeným analýzám ve společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.

Obsah

1 Úvod	3
2 Teoretická část.....	5
2.1 Historie účetnictví ve světě a v ČR	5
2.2 Legislativní úprava účetnictví	7
2.2.1 Zásady účetnictví a jeho role.....	8
2.2.2 Vedení účetnictví.....	12
2.2.3 Mezinárodní účetní standardy	15
2.3 Rekodifikace soukromého práva	17
2.3.1 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	18
2.3.2 Právo stavby	20
2.3.3 Změna výše základního kapitálu	21
2.3.4 Zákonný rezervní fond.....	23
2.3.5 Rozdělení výsledku hospodaření.....	25
2.3.6 Kmenový list	29
2.3.7 Sankce z pohledávek v prodlení	32
3 Metodika a cíl práce.....	36
4 Praktická část.....	38
4.1 Specifikace společnosti.....	38
4.1.1 Vertikální analýza rozvahy	39
4.1.2 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty	40
4.2 Případová studie č. 1 – užití rezervního fondu.....	44
4.3 Případová studie č. 2 – zálohy na podílu na zisku	48
4.4 Případová studie č. 3 - kmenový list.....	51
4.5 Případová studie č. 4 - sankce z pohledávek v prodlení	53

5	Zhodnocení analýz a doporučení.....	56
6	Závěr	59
7	Summary	61
8	Seznam literatury.....	62
	Seznam zkratk	
	Seznam tabulek	
	Seznam grafů	
	Seznam obrázků	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Vliv legislativních změn souvisí s vývojem společnosti. Dochází k přizpůsobování právních norem na změny, které jsou nepřímo společností vynucovány. Z větší části změny legislativy nejsou vždy pozitivně vítány. Diplomová práce na téma „Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví podniku“ byla zvolena, jelikož se jedná o téma, které je probíráno v mnoha okruzích společnosti.

Hlavním cílem diplomové práce je analyzovat vliv změn v legislativě na vedení účetnictví a účtování v podniku. Zároveň také zhodnocení těchto vlivů a tvorba případové studie s doporučením případných návrhů a opatření. Naplnění cíle bude provedeno prostřednictvím dvou hlavních částí, na které se práce bude dělit. První část práce se zaměří na získání podkladů a nezbytných pojmů nutných pro další orientaci v daném tématu prostřednictvím odborné literatury a druhá hlavní část bude zpracována na konkrétní obchodní korporaci, kterou byla zvolena společnost STAX Metal Fibers s.r.o. (dále jen STAX).

Obsahem první kapitoly bude úvod, na který bude navazovat druhá kapitola zaměřující se na literární rešerši. První podkapitoly teoretické části budou obsahovat mimo jiné historii účetnictví ve světě i v České republice. Dále budou v této části vysvětleny nezbytné odborné pojmy, následně budou představeny mezinárodní účetní standardy a hlavně nastíněny zásady z pohledu účetnictví, kterými se musí účetní jednotky řídit.

Nebude opomenuta velká legislativní změna poslední doby. Tou je samozřejmě myšlena rekodifikace soukromého práva, která nastala v roce 2014. Bude nastíněna úprava týkající se technického zhodnocení dlouhodobého majetku, práva stavby a zákonného rezervního fondu. Dále bude popsána změna související s výší základního kapitálu, kmenových listů a nová úprava sankcí z pohledávek v prodlení.

V následující kapitole bude přiblížena metodika, která bude popisovat, jak se došlo k odborným informacím a na jakém základě bude vypracována praktická část.

Praktická část se pak bude zabývat implementací legislativních změn na konkrétní obchodní korporaci, která bude zpočátku představena a následně bude provedena vertikální analýza rozvahy a výkazu zisku a ztráty pro přiblížení finančního postavení účetní jednotky. Na konkrétní účetní jednotce budou zkoumány konkrétní dopady

z pohledu účetnictví podniku a také administrativní náročnost v souladu s přípravou na tyto změny. Vše bude ve formě případových studií, které se mimo jiné zaměří na užití rezervního fondu v obchodní korporaci, také v jaké výši a jestli vůbec jsou vyplaceny zálohy na podílu na zisku. Dále bude prozkoumáno, jak účetní jednotka účtuje o kmenových listech a také bude provedeno zjišťování, zdali má STAX nějaké pohledávky v prodlení a zda k nim vymezuje sankce a jak o nich vede účetnictví.

V závěru práce bude provedeno zhodnocení cíle práce a výsledný pohled na popisovanou problematiku. Nepostradatelnou součástí budou také možné návrhy a opatření, které by mohly být změněny, jak v legislativě samotné, tak také doporučení, které by vybraná obchodní korporace mohla uvést do praxe.

2 Teoretická část

V současné době dochází k vytváření a aplikování stále nových právních předpisů upravujících, jak podnikání samotné tak i jeho specifické součásti. Z pohledu účetnictví podniku došlo k několika změnám v souvislosti s přijetím nového občanského zákoníku¹(dále jen NOZ). V návaznosti na NOZ nastaly změny také v souvislosti se vstupem do platnosti zákona o obchodních společnostech a družstvech, který je obecně spíše znám jako zákon o obchodních korporacích² (dále také ZOK).

Před popisem samotných změn je třeba získat obecné předpoklady o účetnictví jako celku. Cílem úvodu této kapitoly bude poskytnutí takových informací, aby byla pochopena podstata účetnictví, kdo je povinen vést účetnictví a jakým způsobem je účetnictví vedeno. Jedná se o minimální základ, který je potřebný pro další orientaci diplomovou prací. Při provádění jednotlivých analýz změn je vhodné využít, jak uvedený minimální základ, tak disponovat již širšími znalostmi z oblasti účetnictví, aby došlo k ucelenému pohledu na danou problematiku.

2.1 Historie účetnictví ve světě a v ČR

Současná podoba účetnictví napříč mnoha státy na světě je výsledkem neustálých změn, které vyplývají z toho, jaké informace má účetnictví poskytovat a také pro koho tyto informace mají být. Při zpětném hodnocení vývoje účetnictví lze vyzdvihnout skutečnost, že změny v různých podobách jsou běžnou součástí v této oblasti. Tyto změny dopadaly do oblasti výkaznictví, účetních postupů, názvosloví aj. Vznik účetnictví souvisel s rozvojem kapitalismu z toho důvodu, že bylo potřeba zajistit, aby byly účetní výkazy a celé účetnictví určitým způsobem standardizovány, tak aby byly srozumitelnější pro větší okruh potenciálních uživatelů, než jen pro majitele konkrétní účetní jednotky. Určité zmínky o účetnictví byly zaznamenány již před několika století, kdy autor Fra Luca Pacioli v roce 1494 vydal spis, který byl vnímán jako učebnice matematiky s názvem „Suma de Arithmetica, Geometria, Priportionie Proportionalita“. O účetnictví konkrétně

¹ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

² Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

pojednává traktát s názvem „Tractatus XI. Particularis de computis et scripturis“ (Březinová & Munzar, 2003).

Reforma finančního účetnictví podnikatelů, která byla v České republice zahájena počátkem devadesátých let minulého století, se od předchozích reforem výrazně lišila. Nejednalo se o pouhé drobné změny, které předchozí Československé vlády prováděly, ale jednalo se o změny s celkovým pohledem na úkoly, funkce a cíle účetnictví. Z předchozí pasivní formy účetnictví, která měla za úkol evidenci, případně funkci tvoření podkladů pro výpočet daně z příjmu, docházelo ke snaze o zvýšení vypovídací schopnosti účetnictví. Rozšiřující se globalizace má vliv i na účetnictví některých podniků, které se účastní celosvětových finančních trhů. Proto se na účetnictví vůbec, a zejména pak na účetní výkazy, kladou celosvětově vysoké nároky (Kovanicová, 2009).

V následující části je uveden přehled některých změn v souvislosti se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. a vyhláškou č. 500/2002 Sb. Tyto změny se dají rozdělit na dvě části a to změny administrativní a faktické. Administrativní změny upravují předchozí změny norem a doplňují určité předem dané skutečnosti, například rozšíření povinností, změny limitů pro vedení účetnictví aj. Faktické změny přináší nové skutečnosti, které dříve v účetnictví nebyly zachyceny, a na základě aktualizace určité normy tato povinnost vzniká. V roce 2005 byla upravená vyhláška 500/2002 Sb., která s účinností od 05. 10. 2005 podrobně upravovala postupy účtování pro podniky, které ve své podnikatelské činnosti přicházejí do styku s povolenkami a preferenčními limity. Ke stejnému datu byl upraven okruh účetních jednotek, které jsou součástí konsolidačního celku, případně jiné účetní jednotky, které jsou povinné sestavovat konsolidované účetní závěrky.

Rok 2008 přinesl změny z oblasti administrativní, když byla zvýšená hranice obrátu pro vedení účetnictví dle §1 odst. 2 písm. e) zákona o účetnictví. Tento rok také přinesl změny pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Následující rok přinesl upřesnění některých zásad, které jsou uvedeny v zákoně o účetnictví, především část týkající se průkaznosti a srozumitelnosti. Další oblast změn v tomto období byl vztahen k účetním dokladům, jejich opravám, formám, průkaznosti a uchovávání. Další významné doplnění zákona o účetnictví nabylo platnosti 01. 01. 2011, když ustanovení zákona bylo doplněno i pro zahraniční fyzické osoby, které mají vést účetnictví dle českých právních norem. Došlo také k rozšíření možnosti používání mezinárodních

účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky, zpřesnění problematiky konsolidace, rozšíření osvobození od konsolidace (§ 22, 22a, 22b ZÚ) a jiné menší administrativní změny. Největší změny v porovnání s některými předchozími zmíněnými přišly v souvislosti s rekodifikací českého práva a tyto změny budou rozpracovány v následujících kapitolách.

2.2 Legislativní úprava účetnictví

Legislativní úprava účetnictví pro podnikatelské subjekty má pro potřebu diplomové práce tyto hlavní prameny, a to:

- zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. (dále jen ZÚ),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- vyhláška č. 467/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy (dále jen ČÚS) pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Jednotlivé složky těchto pramenů budou rozebírány v průběhu diplomové práce tak, jak o nich bude pojednáváno v souvislosti s realizovanými změnami. Pro dodržení principů účetnictví musí být respektovány i další zákony, které s danou skutečností souvisí, může se jednat například o:

- zákon č. 191/1950 Sb., směnečný a šekový,
- zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon),
- zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, jehož pasáže jsou dále rozpracovány v § 286 - § 294 zákona o obchodních korporacích v části vyměnitelné a prioritní dluhopisy
- zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání,
- zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a fondech, který nahradil zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který nahradil zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních,
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti,
- zákon č. 89/2012 Sb., nového občanského zákoníku, který nahradil zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, který byl dříve označován za zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční,
- zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon),
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád aj.

Všechny normy mají pozdější změny, které souvisí s vývojem jednotlivých oblastí a které je nutné sledovat a vhodně aplikovat.

Doslovné znění zákona o účetnictví je v některých případech nejednoznačné, proto dochází k tomu, že jednotlivé profesní organizace (například komora certifikovaných účetních, komora auditorů, komora daňových poradců) vytváří připomínky k normám, nebo pro své členy vydávají doporučení, jak danou změnu aplikovat.

2.2.1 Zásady účetnictví a jeho role

Z obecného mezinárodního pohledu je náhled na účetnictví jiný, než je zvyklost v návaznosti na zásady, které jsou definovány zákonem o účetnictví. Snaha o harmonizování účetnictví probíhá například prostřednictvím mezinárodních účetních standardů (IFRS), které budou popsány dále. Povědomí o zásadách daných českým zákonem o účetnictví je důležitou součástí v případech, když účetní jednotka zavádí například nový systém účtování určité oblasti. V takových případech, zvláště při změně legislativy, se stává, že účetní jednotka nemá k dispozici závazná doporučení od příslušných orgánů. Účetní jednotka tak může použít svůj navržený systém v případě, že jsou dodrženy všechny zásady dané zákonem o účetnictví. Zmíněné IFRS nemívají tak

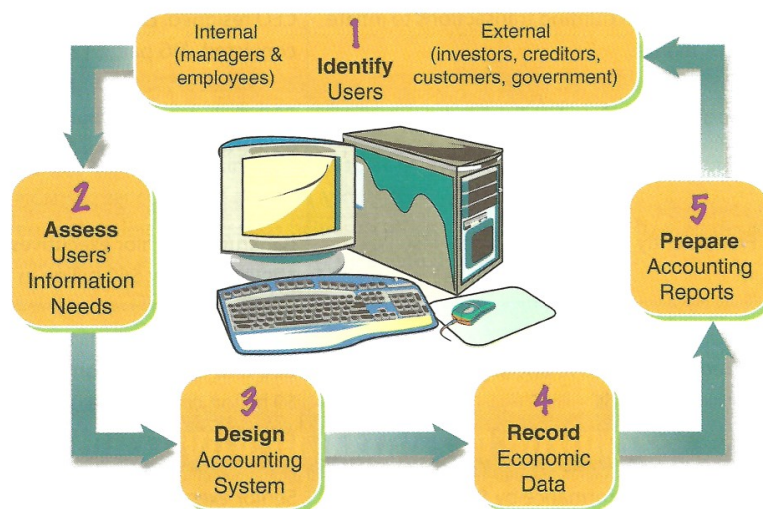
detailně dané postupy pro implementování určitých oblastí, proto zde mají zásady ještě větší vliv, než v současných právních normách našeho státu.

Role účetnictví v podnikání je poskytovat informace řídicím pracovníkům, kteří tyto údaje dále využívají k řízení podniku. Navíc účetnictví poskytuje informace i ostatním uživatelům, kteří posuzují ekonomické skutečnosti a stav podniku. Na účetnictví může být tedy nahlíženo jako na informační systém, který uživatelům poskytuje výkazy o ekonomické aktivitě a o stavu podniku. Účetnictví se tak stává takovým „jazykem podniku“. To protože účetnictví je vnímáno jako podnikový informační systém, který komunikuje s uživateli. Proces, kterým účetnictví zprostředkovává informace uživatelům, je následující:

1. rozpoznání uživatelů,
2. zhodnocení potřeb uživatelů,
3. navrhnutí účetního informačního systému vyhovujícího potřebám uživatelů,
4. zaznamenávání ekonomických dat o podnikatelských aktivitách a událostech podniku,
5. příprava účetních výkazů uživatelům (Warren, Reeve, & Duchac, 2012).

Následující schéma znázorňuje rozdělení uživatelů účetních informací, které se může skládat ze dvou skupin, a to z interních uživatelů a externích uživatelů. V první části je zapotřebí rozeznat jaká data mají být komu poskytnuta. Následně tyto data musí uzpůsobit interní uživatelé (manažeři a zaměstnanci) do určité formy, odpovídají vstupům pro výkazy, které jsou běžné pro danou oblast účetnictví. Tyto data jsou poté přetransformována do standardizovaných účetních výkazů, které jsou veřejně dostupné externím uživatelům, mezi něž patří investoři, vláda nebo věřitelé.

Obrázek 1: Účetnictví jako informační systém



Zdroj: Warren, Reeve, & Duchac (2012)

Interní uživatelé účetních informací jsou manažeři a zaměstnanci. Tito uživatelé jsou přímo zahrnuti do řízení a chodu podniku. Systém účetnictví, který poskytuje informace interním uživatelům, se nazývá manažerské účetnictví. Cílem manažerského účetnictví je poskytnout relevantní a včasné informace pro potřeby manažerského a zaměstnaneckého rozhodování. Mnoho těchto informací je citlivých a nejsou tak předávány mimo podnik. Příkladem citlivé informace mohou být informace o zákaznících, cenách, nebo plánech rozvoje (Warren, Reeve, & Duchac, 2012).

Externí uživatelé účetních informací jsou investoři, věřitelé, zákazníci a vláda. Tito uživatelé nejsou přímo zapojeni do řízení a chodu podniku. Systém účetnictví, který poskytuje informace externím uživatelům, se nazývá finanční účetnictví. Cílem finančního účetnictví je poskytnout relevantní a včasné informace potřebné pro rozhodování externích uživatelů, ale i interních uživatelů. Příkladem jsou finanční výkazy, které jsou užitečné pro banky a ostatní věřitelé, kteří se rozhodují, zda půjčit podniku peníze (Warren, Reeve, & Duchac, 2012).

Dle autorky Kovanicové (2009) má finanční účetnictví vyhovovat požadavkům tržního mechanismu, z kterého lze odvodit tyto základní úkoly:

1. poskytovat věrohodné informace velkému počtu externích uživatelů,

2. poskytovat věrohodné údaje pro potřeby finančního řízení podniku v nejširším smyslu; tomu se podřizuje jak členění aktiv, tak vymezení nákladů, výnosů i struktura výsledku hospodaření,
3. zajistit srovnatelnost vykazovaných údajů, aby měl tentýž ukazatel ve stejném podniku stále stejný obsah,
4. přizpůsobit účetnictví ČR požadavkům evropské a světové standardizace,
5. akceptovat tradiční účetní zásady, které jsou ve světě všeobecně přijímány a používány.

V legislativě České republiky upravující účetnictví jsou přímo zakotveny zásady, které musí účetní jednotky dodržet, jež této legislativě podléhají. Níže jsou uvedeny některé obecně uznávané zásady vycházející ze zákona o účetnictví. Jedná se o:

- předpoklad trvání podniku i v dohledné budoucnosti. Ten se promítá do několika paragrafů zákona, zejména do těch, které se týkají vymezení a zajištění účetní a bilanční kontinuity (lze uvést § 7 odst. 3, § 25 odst. 2, § 26).
- Zásada zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace v pravidelných intervalech je definována v § 3 odst. 2.
- Uznává se zásada objektivit účetních informací, zejména v ustanovení § 7, o věrném zobrazení předmětu účetnictví.
- Zákonem stanovené ocenění při uskutečnění účetního případu je založeno na principu historické ceny (§ 25). Ke konci rozvahového dne se ocenění aktiv upravuje tak, aby vyjadřovalo očekávanou výši ekonomického prospěchu (§ 26); v úvahu se proto berou nejen nevratná snížení hodnoty, ale i všechny možné ztráty a předvídatelná rizika (§ 25, odst. 2). Ocenění některých složek majetku a závazků ke konci rozvahového dne opouští princip historické ceny (§ 27).
- Předpoklad aktuálního principu je zakotven v § 3 odst. 1: operace se účtují v době, kdy se udály, bez ohledu na to, zda již proběhly s nimi spojené peněžní toky. Při rozhodnutí o způsobu účtování je třeba brát v úvahu časovou souvislost.
- Zásada stálosti metod (konzistence), zajišťující srovnatelnost údajů vykazovaných v časové řadě je stanovena v § 7 odst. 4: způsoby oceňování, postupy účtování, způsoby vykazování v účetních závěrkách nelze v následujícím období měnit (s těmito výjimkami: podnik změnu ospravedlní buď změnou předmětu podnikání, nebo snahou zpřesnit věrné zobrazení).

- Zásada materiálnosti účetnictví je definována ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu (§ 7, odst. 2) a ke kvalitativním charakteristikám účetnictví (§ 8).
- Celým systémem účetnictví se prolíná zásada opatrnosti při oceňování majetku a závazků, zakotvená zejména v § 7 (odst. 3), § 25 (odst. 2) a § 26 (odst. 1 až 3). Stručně shrnuto: pokud předpisy nestanoví jinak, oceňují se aktiva nejnižší možnou cenou, závazky se oceňují nejvyšším možným oceněním. Jinými slovy: zisk se vykazuje až v době, kdy je skutečně realizován, zatímco rizika, ztráty a znehodnocení, týkající se aktiv a závazků, se vykazují již ve vykazovaném účetním období.

Důvodem obezřetnosti podniku jsou nejistoty spojené s podnikáním (inkasovatelnost pohledávek, doba použitelnosti budov, počet budoucích záručních reklamací aj.). Tyto nejistoty je třeba identifikovat a v účetní závěrce zohlednit, a to tak, aby aktiva a výnosy nebyly nadhodnoceny a aby závazky a náklady nebyly podhodnoceny. Avšak zásada opatrnosti nesmí vést např. k vytváření skrytých či nadměrných rezerv, k úmyslnému podhodnocování aktiv a výnosů či k úmyslnému nadhodnocování závazků a nákladů. Účetní závěrka by totiž přestala být objektivní (Kovanicová, 2009).

Obdobné požadavky na účetnictví, jak uvádí česká legislativa, mají i legislativy v zahraničí. Maire Loughran (2011) mezi ty nejdůležitější v prostřední amerického trhu řadí relevantnost poskytovaných údajů, jejich spolehlivost, porovnatelnost a kromě ostatních běžných, shodných s domácími principy, i etické zásady (Loughran, 2011).

2.2.2 Vedení účetnictví

Zákon o účetnictví dle § 1 odstavce 2 definuje skupiny a subjekty, které jsou povinny vést účetnictví. Tyto skupiny jsou rozděleny na základě specifík určité činnosti a jejich rozdělení je v souladu s právem Evropské unie. Každá skupina je v zákoně dále rozdělena na podoblasti, které přesněji definují určité vymezení. Účetní jednotkou dle tohoto zákona jsou:

- právnická osoba,
- zahraniční osoba
- organizační složky státu,
- fyzická osoba (Bulla, a další, 2011).

Kromě výše uvedených subjektů se účetní jednotkou stávají i ostatní fyzické osoby, které jsou k tomuto účelu vymezeny takto:

- jejich obrat v rámci jejich podnikatelské činnosti podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 milionů Kč. Obrat se stanoví tak, jak je stanoveno pro účely DPH, ale včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou u této daně součástí obratu,
- kterým povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- podnikatelé, účastníci sdružení bez právní subjektivity, ve kterém alespoň jeden účastník sdružení splňuje výše uvedené podmínky nebo je právnickou osobou, zahraniční osobou, která na území České republiky podniká či vyvíjí jinou činnost dle zvláštních právních předpisů anebo je organizační složkou státu,
- vedou účetnictví na základě vlastního rozhodnutí.

Pro zahraniční fyzické osoby, které podnikají na území České republiky, se stanovuje povinnost vedení účetnictví stejně tak, jak upravuje § 1 odst. d) až h) zákona o účetnictví pro české fyzické osoby. Fyzická osoba se stává účetní jednotkou první den, následující po roce, ve kterém přesáhla stanovenou výši obratu (Bulla, a další, 2011).

Za účetní jednotkou, která je fyzickou osobou, se mimo jiné považují všechny fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku. Tyto fyzické osoby jsou považovány za podnikatele, kteří mají povinnost vést účetnictví. Pro posouzení, které ostatní podnikající fyzické osoby jsou účetní jednotkou, je rozhodující jejich příjem. Pro posouzení, zda podnikající fyzická osoba nezapsaná v obchodním rejstříku, která je účetní jednotkou, stále ještě naplňuje podmínky předepsané pro účetní jednotku, jsou rozhodující jejich výnosy. Aby se z fyzické osoby stala, z důvodu splnění podmínky příjmů, účetní jednotka, musí být podnikatelem, a její obrat dosažený v rámci její podnikatelské činnosti musí přesáhnout za kalendářní rok částku 25 mil. Kč. Fyzická osoba, která splní uvedené podmínky, se stává účetní jednotkou od prvního dne roku následujícího po roce, ve kterém splnila uvedený limit. Naproti tomu ale podnikáním může být i činnost, kterou může vyvíjet osoba, která nemá živnostenský list, a to když podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění. Tato osoba je též považována za podnikatele (Bulla, a další, 2011).

Účetnictví slouží k zachycení hospodářských jevů a jejich uspořádání z časového a věcného hlediska. Předmětem účetnictví je proto sledování stavu a pohybu majetku

a závazků, jiných aktiv a pasiv a zjišťování výsledku hospodaření. Tento uspořádaný systém sledování hospodářské skutečnosti slouží především k vyhodnocování efektivity hospodářské činnosti účetní jednotky, zjišťování výsledků hospodaření její činnosti nejen jako celku, ale především dle jednotlivých vnitřních organizačních celků a v jejich rámci dle jednotlivých oblastí její činnosti až na tu úroveň, na kterou má smysl vyhodnocování provádět. Na základě výsledků tohoto vyhodnocení může být prováděna kontrola dříve zadaných úkolů a vytyčovány nové úkoly. Pokud se účetnictví zabývá sledováním a vyhodnocováním uplynulých jevů, které se udály v činnosti účetní jednotky, nazývá se vnitropodnikové účetnictví, jestli se zabývá odhalováním budoucího vývoje v rámci zadaných předpokladů, tak jde o manažerské účetnictví. Manažerské účetnictví je především kvůli své vypovídající hodnotě určené jiným subjektům, než účetnictví, které musí vést účetní jednotky dle ZÚ. Účetnictví slouží též k podání informací o finanční situaci účetní jednotky osobám, které k nim nemají přístup, a to prostřednictvím účetní závěrky, která má státem upravenou formu a obsah. Pro zajištění objektivity těchto informací musí být tato účetní závěrka podrobena nezávislé kontrole auditora, při splnění předem daných podmínek. V neposlední řadě je účetnictví i významný podklad pro tvorbu daňových přiznání (Bulla, a další, 2011).

Zákon o účetnictví připouští vedení účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Při vedení účetnictví v plném rozsahu jsou účetní jednotky povinny dodržovat všechny ustanovení zákona o účetnictví. Z účetních jednotek právnických a zahraničních osob mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:

- a) občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,
- b) bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů,
- c) územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
- d) příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
- e) ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

Z účetních jednotek fyzických osob mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ty, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a ty, o kterých to stanoví zvláštní zákon (Zákon o účetnictví, 1991).

2.2.3 Mezinárodní účetní standardy

Jelikož v důsledku globalizace dochází k transakcím mezi firmami z různých států světa, dochází i ke snaze standardizovat postupy a data, které účetní jednotka využívá a produkuje. Tato snaha má za cíl zjistit srozumitelnost a srovnatelnost dat napříč světem. V základním pohledu existují dva uznávané postupy. Jsou to GAAP a IFRS. Rozdíl mezi těmito standardy vychází z odlišných autorit, které tyto standardy generují. Principy GAAP jsou produkovány radou FASB a řídí se jimi převážně americké společnosti, zatímco IFRS standardy jsou produkovány radou IASB a jejich zaměření je globálnější (Warren, Reeve, & Duchac, 2012).

Účetní jednotky a konsolidující účetní jednotky, obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie. Konsolidující účetní jednotky, které nejsou výše uvedenými emitenty cenných papírů, mohou též užit požadavky mezinárodně srovnatelných výstupů. Mezinárodní účetní standardy mohou též použít konsolidované účetní jednotky a účetní jednotky pod společným vlivem, u kterých lze předpokládat, že k rozvahovému dni se budou muset podrobit konsolidaci za použití mezinárodních standardů, pokud to schválí nejvyšší orgán účetní jednotky. Tyto účetní standardy mohou též použít konsolidující účetní jednotky, za předpokladu, že tento postup bude schválen nejvyšším orgánem této jednotky. V § 19a zákona o účetnictví jsou dále stanoveny podrobné podmínky a postupy platné při přechodu na účtování a sestavování účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů a naopak pro ukončení jejich používání. Ty účetní jednotky, které se oprávněně řídí mezinárodními standardy, nepoužijí při účtování a sestavování účetní závěrky a výroční zprávy ustanovení zákona o účetnictví (Bulla, a další, 2011).

Stejně jako dochází ke změnám v českém účetnictví, dochází k určitým změnám i v mezinárodních účetních standardech IFRS. Největší část těchto změn vychází z toho, jak jsou postupně sblížovány předpisy GAAP a IFRS. Příkladem tohoto může být nový mezinárodní účetní standard IFRS 15 „Výnosy ze smluv se zákazníky“, který vydala

Rada pro mezinárodní účetní standardy a Rada pro standardy finančního účetnictví. Tento standard byl vydán 28. května 2014 s platností od 1. ledna 2017 a nahrazuje všechny stávající mezinárodní i americké účetní předpisy upravující účtování výnosů (Truhlářová, 2014).

Jak uvádí autorka Truhlářová (2014), nový IFRS 15 považuje za základní princip skutečnost, že výnosy se účtují v okamžiku kontroly nad dodaným zbožím či dodanými službami na zákazníka v částce předpokládané odměny, kterou by účetní jednotka měla, podle očekávání za toto zboží nebo službu, obdržet. Protože se jedná o vyhodnocení výnosů na základě obchodních smluv, zasáhne tato změna nejen společnosti obchodující své cenné papíry na burze a jejich dceřiné společnosti, ale i zákazníky obchodující s těmito společnostmi. Principy standardu se budou aplikovat na základě pětistupňového modelu, který se bude používat pro určení výše, času a způsobu vykázání výnosů ze smluv se zákazníky. Tento model se skládá z následujících kroků a bude aplikován na všechny transakce ve všech odvětvích podnikatelské činnosti:

1. identifikace smlouvy se zákazníkem,
2. identifikace samotných povinností plnit ze smlouvy,
3. určení ceny transakce,
4. alokování ceny transakce,
5. uznání výnosů, pokud povinnost dodat byla splněna (Truhlářová, 2014).

Nový standard se vztahuje na nové smlouvy, které jsou vytvořeny k nebo po datu účinnosti a na stávající smlouvy, které k datu účinnosti ještě nejsou dokončeny. Očekává se, že nejvýrazněji se dopady tohoto standardu projeví v sektoru telekomunikací, vývoje softwaru, nemovitostí a v dalších odvětvích, kde se uzavírají dlouhodobé smlouvy. Tato skutečnost bude mít postupem času dopad na vnitřní postupy účetní jednotky v souvislosti se změnami účetního systému a větší aplikace odhadů. Jelikož je tržní systém propojen nejen napříč území daného státu, ale globálně, dochází k tomu, že mezi sebou obchodují společnosti, které využívají mezinárodní účetní standardy i místní účetní standardy. Ze strany společností vykazující dle IFRS může docházet k tendenci měnit smlouvy v souladu s novým standardem (Truhlářová, 2014).

2.3 Rekodifikace soukromého práva

Pro účetní jednotky v České republice byl v roce 2014 původcem legislativních změn společný jmenovatel a to rekodifikace soukromého práva. Vznik nových právních norem (NOZ, zákon o obchodních korporacích aj.), v souvislosti s rekodifikací³ soukromého práva, má největší dopad hlavně do změny pojmů, které byly dřív využívány, a po novu muselo dojít ke změně, aby byla dodržena kontinuita s jinými právními normami, které s účetnictvím podniku souvisí. Konkrétně se jedná o změny v:

- zákonu o účetnictví,
- prováděcí vyhlášce k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb.,
- českých účetních standardech,
- zákonu o dani z příjmu aj.

Rekodifikace soukromého práva v České republice je provedena zákony č. 89/2012 Sb. až 91/2012 Sb., s účinností od 1. ledna 2014. K tomuto dni nabývají účinnosti nový občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích a zákon o mezinárodním právu soukromém. Tyto zákony mají účinnost sice nastavenou od 1. ledna 2014, ale platné jsou již od 1. pololetí roku 2012, kdy byly publikovány ve Sbírce zákonů (Pilařová & Pilátová, 2014).

Rozsáhlá vyhláška měnící vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, je vyhláška č. 467/2013 Sb., která nabyla účinnosti od 1. ledna 2014 (Vochozka, Mulač, & kolektiv, 2012).

Výčet a komentář k některým změnám následuje níže. Několik změn bude dále detailně rozebráno v praktické části. Při rozebírání těchto změn budou provedeny analýzy a doporučení v návaznosti na nejasnosti některých výkladů. Závěry z tohoto zkoumání mohou být použity konkrétní účetní jednotkou pro aplikování do vnitřních předpisů účetní jednotky.

³ Pojem rekodifikace znamená, že některé stávající zákony jsou zrušeny a nahrazeny zákony zcela novými.

2.3.1 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

NOZ vymezuje nově majetek a majetkové složky z hlediska soukromého práva. Protože tím dochází k zásahu i do specifických účetních kategorií majetku. Je vhodné v dané souvislosti upravit stávající ustanovení týkající se technického zhodnocení, které soukromé právo nezná. Technické zhodnocení se vymezuje v § 47 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jako zásahy do majetku měnící jeho účel, parametry, vybavenost nebo použitelnost. Novela vyhlášky zachovává účel a smysl pojmu technické zhodnocení, jen se mění vazba daně oproti účetnictví. Daňová úprava technického zhodnocení nesystémově zasahovala do účetních předpisů. Tato úprava má za cíl zavést systémový soulad hodnotové hranice vzniku dlouhodobého majetku s částkou stanovující hodnotovou hranici vzniku technického zhodnocení, které dle účetních předpisů obecně spadá do kategorie dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku. Sjednocení hodnotového kritéria pro vykazování dlouhodobého majetku je významné i proto, že zákon o účetnictví a prováděcí vyhlášky k němu vydané, chápou technické zhodnocení jako účetní metodu. Ve vazbě na výše uvedené se shodně řeší i technické zhodnocení provedené:

- na drobném majetku,
- nabyvatelem užívacího práva nebo jinou účetní jednotkou než vlastníkem majetku (dle § 28 odst. 5 zákona o účetnictví),
- účetní jednotkou na dlouhodobém nehmotném a odpisovaném hmotném majetku vykazovaném ve vyjmenovaných položkách, a to od částky určené účetní jednotkou.

Částka určená účetní jednotkou musí být vždy shodná s výší ocenění určenou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v položkách „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ podle § 6 odst. 1 věty první a „B.II.3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“ (Pilařová & Pilátová, 2014).

Problematiku odlišnosti účetních a daňových pravidel shrnuje Jiří Dušek (2014) tak, že odlišný režim účetní a daňový způsobuje odlišnosti ve výši částek a době odepisování. Specificky je upraven limit nákladů u staveb tak, že se jedná o technické zhodnocení, pouze pokud částka dosáhne významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně a tato částka se bere i v ostatních oblastech za účetní období jako souhrn nákladů (Dušek, 2014).

V případě staveb nelze uplatnit obecné pravidlo, že hodnota technického zhodnocení je shodná s výší ocenění určenou účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku proto, že pro účely účetních předpisů jsou stavby vždy dlouhodobým majetkem, a to bez ohledu na výši ocenění. Účetní jednotka při posuzování hodnotové hranice pro technické zhodnocení stavby tedy bude vycházet z ustanovení § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a dalších souvisejících ustanovení s tím, aby jí stanovená hranice odpovídala nejen pořizovací nebo reprodukční pořizovací ceně s tím, že účetní jednotkou stanovená výše vzniku technického zhodnocení respektuje ve všech souvislostech princip významnosti, věrného a poctivého zobrazení ve smyslu příslušných ustanovení zákona. Účetní jednotka může za technické zhodnocení u položky „B.II.2. Stavby“ stanovit i hodnotu nižší, kdy náklady na technické zhodnocení nedosáhnou daným ustanovením uvedené hranice významnosti (Pilařová & Pilátová, 2014).

Vymezení technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen DNM) a dlouhodobého hmotného majetku (dále jen DHM) bylo tak v zákoně doplněno o část, že účetní jednotka určuje limit ocenění pro technické zhodnocení. Vymezení bylo dále doplněno, že náklady vynaložené na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.

Autorky Pilátová a Pilařová (2014) doporučují ve vazbě na stanovení finanční hranice pro zařazení některých složek movitého hmotného a nehmotného majetku do dlouhodobého majetku aktualizovat interní předpisy účetní jednotky (vnitropodnikové směrnice) například následovně jako je v tabulce 1.

Tabulka 1: Interní směrnice pro technické zhodnocení

Finanční hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku při jeho pořízení	Finanční hranice pro technické zhodnocení
Hmotné movité věci v ocenění > 5 000 Kč	Technické zhodnocení v ocenění > 5 000 Kč
Složky nehmotného majetku v ocenění > 40 000 Kč	Technické zhodnocení v ocenění > 40 000 Kč
Stavby jsou součástí DHM bez ohledu na ocenění	Technické zhodnocení staveb v ocenění > 40 000 Kč (stanoví účetní jednotka sama ve vazbě na hranici významnosti)

Zdroj: Pilařová & Pilátová (2014)

2.3.2 Právo stavby

Nový pojem, který přináší NOZ a je dále rozpracován ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., který má nově dopad i do účetnictví podniku, je „právo stavby“. § 1240 – 1256 NOZ uvádí, že:

- pozemek může být zatížen věcným právem jiné osoby (stavebníka), mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu.
- Právo stavby je věc nemovitá.
- Právo stavby se nabývá smlouvou, vydržením nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci.
- Může být zřízeno za úplatu. Úplata může být sjednána v opakujících se dávkách (stavební plat).
- Nabytí práva stavby podléhá dani z nabytí nemovitých věcí.

Vzhledem k tomu, že se jedná o novou skutečnost, kterou je třeba zohlednit v účetnictví podniku, tak se v připomínkovém řízení Ministerstva financí České republiky shromáždilo několik podnětů, které byly dále v komentáři vyjasněny. Mimo jiné se uvádí, že:

- bude-li právo stavby majetkem určeným k obchodování (např. u realitních kanceláří), potom bude tento majetek vykazován jako zboží (tedy obdobně jako nemovitosti).
- Pořídí-li účetní jednotka právo stavby za účelem realizace stavby, je nutné z hlediska zachování kontinuity právních předpisů v oblasti účetnictví postupovat obdobně jako v případě dalších nákladů souvisejících s pořízením stavby – tedy hodnota tohoto práva bude součástí ocenění stavby. Z těchto důvodů je zřejmé, že před okamžikem, kdy bude toto právo součástí ocenění stavby, nebude odpisováno a bude vykazováno v položce nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Tuto informaci účetní jednotka uvádí v příloze v účetní závěrce.

Účetní jednotka rozhodne, že toto aktivum využije jiným způsobem, např. jako „blokační instrument“ proti „nechtěné“ cizí stavbě. V tomto nebude součástí ocenění stavby, bude vykazováno samostatně v položce „Stavby“ a bude postupně odpisováno. Tuto informaci účetní jednotka uvádí v příloze v účetní závěrce (Pilařová & Pilátová, 2014).

V tabulce 2 jsou uvedeny syntetické účty, které se vztahují k právu stavby.

Tabulka 2: Syntetické účty pro právo stavby

Položka	Účet dle směrné účtové osnovy	Popis
B.II.2. Stavby	021 - Stavby	Na tento účet účtujeme právo stavby, pokud není záměrem účetní jednotky realizovat stavbu vyhovující právu stavby. Právo stavby tedy není vykazováno jako součást ocenění stavby nebo jako součást ocenění zásob.
B.II.7. Nedokončený DHM	042 - Nedokončený DHM	Na účet pořízení účtujeme tehdy, pokud je záměrem účetní jednotky postavení stavby, která vyhovuje právu stavby. Právo stavby se tak stává součástí pořizovací ceny.
C.I.5. Zboží	131 - Pořízení zboží 132 - Zboží	Na účet zásob účtujeme tehdy, pokud je právo stavby pořízeno s cílem obchodovat s ním.

Zdroj: Pilařová & Pilátová (2014)

Další situace, které bude potřeba vyjasnit, začnou přicházet s tím, jak se bude právo stavby dále aplikovat. Prostor k uplatnění různých pohledů je dle mého názoru třeba v oblasti oceňování práva stavby, v souvislosti se snížením hodnoty, určení doby odepisování aj. Lze tedy očekávat, že další úpravy této oblasti se budou vyvíjet s tím, jak začne být tato možnost využívána.

2.3.3 Změna výše základního kapitálu

Změny spojené se základním kapitálem společnosti jsou spojeny s rekonstrukcí soukromého práva, protože došlo ke zrušení obchodního zákoníku a místo něj je třeba respektovat ustanovení zákona o obchodních korporacích a NOZ. Z pohledu terminologie došlo nahrazení pojmu „obchodní společnosti a družstva“ pojmem „obchodní korporace“.

Z ekonomického pohledu je podstatnější mediálně protěžovaná změna v souvislosti se společnostmi s ručením omezeným, která má nabídnout k vytváření nových podniků a následně pracovních míst. Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění. Tato právní forma podnikání je nejrozšířenější ze všech, o čemž svědčí i následující obrázek o vývoji počtu jednotlivých druhů právních forem podnikání.

Obrázek 2: Vývoj počtu ekonomických subjektů

	Zapsané ekonomické subjekty celkem	z toho podle vybraných právních forem					z toho podle institucionálních sektorů			
		soukromí podnikatelé	obchodní společnosti	z toho akciové společnosti	družstva	státní podniky	veřejné podniky a korporace	soukromé podniky a korporace	z toho pod zahraniční kontrolou	vádní
2000	2 050 770	1 572 917	204 075	14 092	11 007	1 117	3 004	278 085	94 845	15 256
2001	2 121 562	1 624 445	214 637	14 845	11 536	1 054	2 651	290 320	99 762	15 321
2002	2 223 745	1 708 204	220 461	15 260	12 085	995	2 276	267 285	76 870	16 052
2003	2 325 977	1 771 945	232 204	15 903	13 078	899	2 276	319 874	108 960	19 404
2004	2 352 601	1 770 014	244 537	16 403	13 334	803	2 055	339 741	120 770	18 711
2005	2 388 490	1 781 096	256 657	17 031	13 839	746	2 411	358 711	130 961	18 470
2006	2 430 481	1 796 336	270 884	18 093	14 391	668	2 352	379 153	140 518	18 262
2007	2 481 863	1 817 408	290 218	20 455	14 887	602	2 247	406 802	154 251	18 173
2008	2 552 149	1 845 016	311 309	22 700	15 338	526	2 171	440 286	173 222	18 028
2009	2 570 611	1 839 233	329 100	23 312	15 636	420	2 006	471 779	192 332	17 989
2010	2 637 551	1 876 998	347 753	23 991	15 690	358	1 897	498 044	199 918	17 956
2011	2 703 444	1 912 154	365 293	24 667	15 536	308	1 926	518 789	190 618	17 693
2012	2 727 654	1 903 871	382 478	25 057	15 362	289	1 884	537 780	195 854	17 601

Zdroj: Český statistický úřad

Pro společnosti založené po roce 2013 platí zásadní změna spočívající ve skutečnosti, že minimální výše vkladu (tzn. minimální výše základního kapitálu) stanovená zákonem o obchodních korporacích je 1 Kč na každého ze společníků. Tento limit je však pouze formální. Společníci musí sami na základě svého úsudku zvážit, pro jakou výši základního kapitálu se rozhodnou, a tuto výši určit ve společenské smlouvě. Tato změna, na kterou se liší názory napříč společnostmi, je doplněna změnou o odpovědnosti statutárních zástupců, která již není tak mediálně atraktivní, proto zůstává veřejnosti méně dostupnou, než výše základního kapitálu. Jedná se o změnu v pojetí odpovědnosti statutárních zástupců a aplikace institutu „péče řádného hospodáře“ (Hejda, Bachroňová, Finger, Prosser, & Vaněčková, 2014).

Havel (2012) uvádí, že: „*Liberální charakter zákona o obchodních korporacích je doplňován moderními pravidly o motivaci k řádné správě (Corporate Governance). Jde především o povinnost hospodaření s péčí řádného hospodáře, zavedení pravidla podnikatelského úsudku, test insolvence a zavedení pravidla o osobním ručení za tzv. wrongful trading*“.

Mezi nově vzniklé trestné činy, kterých se mohou dopustit právnické osoby ve vztahu k účetnictví a hospodaření podniku patří:

- zkreslování údajů o stavu výsledku hospodaření a jmění,
- neodvedení daně,
- neodvedení pojistného na sociální zabezpečení a jiných povinných plateb (Běhounek, 2014).

Obdobné třídění základního kapitálu, jako mají obchodní korporace v České republice, se uplatňuje i v podmínkách účetnictví pro Spojeného království. I přes mezinárodní standardizaci anglicky mluvících zemí dochází k odlišnostem u jednotlivých výrazů. Celková struktura, jak je základní kapitál řazen, jak jsou vypláceny podíly na zisku a jak probíhá zvyšování základního kapitálu má většinu rysů podobných, tak aby byla dodržena srozumitelnost jednotlivých účetních výkazů napříč zeměmi (Rice, 2011).

2.3.4 Zákonný rezervní fond

V důsledku rekodifikace soukromého práva, kdy zákon o obchodních korporacích neobsahuje povinnost tvorby rezervního fondu ani nedělitelného fondu, došlo v prováděcí vyhlášce pro účetnictví podnikatelů k novele ustanovení § 15 Fondy ze zisku, vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to následovně „Položka A.III. Fondy ze zisku obsahuje fondy vytvářené zejména podle zákona o obchodních korporacích, stanov, společenské smlouvy, zakladatelské smlouvy, zakladatelské listiny nebo podle zákona o státním podniku“.

⁴ Jestliže statutární orgán poruší péči řádného hospodáře tím, že neučiní kroky nezbytné k odvrácení úpadku, může soud na návrh insolvenčního správce nebo věřitele rozhodnout, že statutární orgán ručí za splnění povinnosti společnosti. Tato úprava zcela přesahuje dosavadní ručení za opožděné podání insolvenčního návrhu.

Pokud se ponechá původní text týkající se tvorby a použití rezervního fondu, podle pravidel stanovených v obchodním zákoníku do 31. 12. 2013 ve stanovách akciové společnosti nebo společenské smlouvě či zakladatelské listině společnosti s ručením omezeným, pak je rezervní fond tvořen a používán touto společností povinně dle stanov společenské smlouvy a základě rozhodnutí valné hromady. V případě, že u společností založených před rokem 2014 dojde valnou hromadou ke změně výše uvedených dokumentů a rezervní fond v podobě povinné do konce roku 2013 podle obchodního zákoníku již obsahovat nebude, je třeba rozhodnutí valné hromady, jak má být s touto složkou vlastního kapitálu naloženo. Lze například schválit rozhodnutí o převedení zrušeného rezervního fondu na nerozdělené zisky minulých let, či na úhradu neuhrazených ztrát minulých let (Pilařová & Pilátová, 2014). V následující tabulce 3 je nastíněno účtování převodu rezervního fondu.

Tabulka 3: Převod rezervního fondu

Popis operace	Má dáti	Dal
Převod částky zrušeného zákonného rezervního fondu na nerozdělený zisk minulých let	421 - Zákonný rezervní fond	428 - Nerozdělený zisk minulých let
Převod částky zrušeného zákonného rezervního fondu na úhradu ztrát z minulých let.	421 - Zákonný rezervní fond	429 - Neuhrazená ztráta minulých let

Zdroj: Pilařová & Pilátová (2014)

Dřívější úprava rezervního fondu vycházela z obchodního zákoníku pod § 67. Autorka Skalová a kolektiv (2012) uvádí, že rezervní fond dle zmíněného odstavce je možno dále vysvětlit následovně:

- 1) vyžaduje- li tento zákon zřízení rezervního fondu, lze jej použít v rozsahu, v němž je vytvářen podle toho zákona povinně, pouze ke krytí ztrát společnosti, nestanoví-li zákon jinak.
- 2) Rezervní fond vytvoří povinně společnost s ručením omezeným a akciová společnost ze zisku běžného účetního období po zdanění⁵ nebo z jiných vlastních

⁵ Některé publikace využívají označení čistý zisk nebo zkratku EAT (Earnings After Tax)

zdrojů mimo čistý zisk, pokud to zákon nevyklučuje. Rezervní fond lze vytvořit i při vzniku společnosti nebo při zvyšování základního kapitálu příplatky společníků nad výši vkladů nebo nad emisní kurz akcií.

- 3) Podíl na čistém zisku společnosti lze určit teprve po doplnění rezervního fondu v souladu s tímto zákonem, společenskou smlouvou nebo stanovami (Skalová & kolektiv, 2012).

2.3.5 Rozdělení výsledku hospodaření

Rozdělení výsledku hospodaření zaznamenalo změny v oblasti podílu na zisku a v nově vzniklé oblasti záloh na podílech na zisku. Stejně jako v případě práva stavby nebyly předem vyjasněny všechny varianty, které mohou nastat s dopadem do účetnictví. Této oblasti bude věnována další pozornost s návrhem případných opatření v praktické části. Konkrétní příklady a postupy pro vybranou obchodní korporaci budou vytvářeny při respektování všech zásad dle zákona o účetnictví, tak aby se jednalo o přímý návrh na aplikaci příslušných legislativních změn. Dle zákona o obchodních korporacích § 34 a § 35 platí, že se podíl na zisku stanoví na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky schválené nejvyšším orgánem obchodní korporace. Výši stanoveného podílu na zisku lze rozdělit pouze mezi společníky, ledaže by společenská smlouvy určila jinak. I v této normě je zakomponovaná část, která byla již zmíněná v souvislosti se změnou výše základního kapitálu u společnosti s ručením omezeným. Konkrétně se jedná o to, že o vyplacení podílu na zisku rozhoduje statutární orgán. Je-li rozdělení zisku a podílu na zisku v rozporu s tímto zákonem, podíly na zisku se nevyplácejí. Má se za to, že ti členové statutárního orgánu, kteří s vyplacením podílu na zisku v rozporu s tímto zákonem souhlasili, nejednali s péčí řádného hospodáře (Hejda, Bachroňová, Finger, Prosser, & Vaněčková, 2014).

Výše uvedená situace by mohla nastat i v souvislosti s § 40 odst. 1 zákona o obchodních korporacích. V této části je pojednáváno o tom, že obchodní korporace nesmí vyplatit zisk nebo prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek podle insolvenčního zákona. Úpadek podle insolvenčního zákona přitom nastává, pokud dlužník má:

- a) více věřitelů,
- b) peněžité závazky po dobu delší 30 dnů po lhůtě splatnosti a
- c) tyto závazky není schopen plnit.

Dlužník, který je právnickou osobou nebo fyzickou osobou – podnikatelem je v úpadku i tehdy, je-li předlužen. O předlužení jde tehdy, má-li dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku. Při stanovení hodnoty dlužníkovu majetku se přihlíží také k další správě jeho majetku, případně k dalšímu provozování jeho podniku. O hrozící úpadek jde tehdy, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků (Pilařová & Pilátová, 2014).

Společnost, která rozhodla o výplatě podílů na zisku, je musí vyplatit nejpozději do tří měsíců od rozhodnutí valné hromady, ledaže by stanovy, či rozhodnutí valné hromady stanovily jiný termín. Termín výplaty podílů na zisku je stejně jako termín rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku velmi podstatný pro splnění povinností společnosti, které se vážou ke sražení a odvodu srážkové daně (Pilařová, 2010).

Zákon o obchodních korporacích v § 35 uvádí, že se podíly na zisku nevrací, ledaže osoba, které byl podíl na zisku vyplacen, věděla nebo měla vědět, že při vyplacení byly porušeny podmínky stanovené tímto zákonem, přičemž v pochybnostech se předpokládá dobrá víra. Další ustanovení dle § 161 ZOK jsou ve shodě s předchozími úpravami ohledně výplaty podílů na zisku, ale je dále doplněn i o odstavec 4), který zohledňuje statut péče řádného hospodáře. V této části je uvedeno, že „Částka k rozdělení mezi společníky nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a společenskou smlouvou“ (Zákon o obchodních korporacích, 2012).

Pro ucelený pohled na oblast rozdělení výsledku hospodaření je nezbytné zohlednit novinku, kterou jsou zálohy na podíly na zisku dle § 40 odst. 2 zákona o obchodních korporacích. Zde je uváděno, že zálohu na výplatu podílu na zisku lze vyplácet jen na základě mezitímní účetní závěrky⁶, ze které vyplyne, že obchodní korporace má dostatek prostředků na rozdělení zisku. Pokud k takové situaci dojde, tak účetní jednotka zahrnuje

⁶ Mezitímní účetní závěrka je dle § 19 odst. 3 zákona o účetnictví sestavována pokud to vyžadují zvláštní právní předpisy. Účetní jednotka sestaví účetní závěrku v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dle.

jen zisky, které byly dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Jedná se o oceňování rezerv, opravných položek a odpisů majetku (Zákon o účetnictví, 1991).

Výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší, než kolik činní součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu. K výplatě zálohy nelze použít rezervních fondů, které jsou vytvořeny k jiným účelům, ani vlastních zdrojů, jež jsou účelově vázány a jejichž účel není obchodní korporace oprávněna měnit. Obecně platí, že podíly na zisku se nevrací. Toto ustanovení neplatí pro zálohy na podíly na zisku (Pilařová & Pilátová, 2014). V níže uvedené tabulce 4 je zveřejněn postup výpočtu zálohy na výplatu podílu na zisku.

Tabulka 4: Postup výpočtu zálohy na výplatu podílu na zisku

Položka	Stav
VH běžného účetního období	(+) / -
Nerozdělený zisk minulých let	+
Ostatní fondy ze zisku (kromě rezervních fondů)	+
Neuhrazená ztráta z minulých let	-
Povinný příděl do rezervního fondu	-
Maximální možná výše zálohy na výplatu zisku	=

Zdroj: Pilařová & Pilátová (2014)

Novinku ohledně výplaty záloh na podílu na zisku, reagovalo Ministerstvo financí České republiky novelou vyhlášky pro podvojně účetnictví podnikatelů, a to zavedením nové povinně vykazované položky rozvahy v rámci vlastního kapitálu „A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-““. Tato položka je dle § 4 odst. 8 vyhlášky povinná i pro účetní jednotky, které budou sestavovat rozvahu ve zjednodušeném rozsahu. Tato novela má dopad i do jiných oblastí, jako je zachycení kontrolních vazeb mezi rozvahou a výkazem zisků a ztrát. Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. Účetní jednotky s výší aktiv celkem (netto) deset miliard Kč a vyšší mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč; tato skutečnost musí být uvedena ve všech

částech účetní závěrky. Souhrnné položky aktiv a pasiv se musí rovnat. Položka „*** Výsledek hospodaření za účetní období“ uvedená ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat položce „A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období“ uvedené v rozvaze. Ve prospěch účtu účtové skupiny 43 – Výsledek hospodaření vykazovaném v položce „A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-“ se účtuje na základě rozhodnutí příslušného orgánu účetní jednotky o rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů, nebo o úhradě ztráty se souvztažným zápisem zejména na vrub příslušného účtu účtové skupiny 36 – Závazky ke společníkům, příslušného účtu účtové skupiny 35 – Pohledávky za společníky nebo příslušného účtu účtové skupiny 42 – Fondy se zisku a převedené výsledky hospodaření (Pilařová, 2010).

Následující tabulka 5 uvádí možné postupy pro účtování o vyplacení záloh a následný postup na základě zjištění skutečného výsledku hospodaření podniku.

Tabulka 5: Postup výpočtu účtování zálohy na výplatu podílu na zisku

Popis operace	Má dáti	Dal
Rok 2014 I. Rozhodnutí o vyplacení záloh na podíly na zisku na základě mezitímní účetní závěrky	432 - zálohy na podíly na zisku	36x - závazky vůči společníkům
Rok 2015 II. Zúčtování výsledku hospodaření za uplynulé uzavřené účetní období v případě dosažení zisku na základě rozhodnutí příslušného odpovědného orgánu:		
a) přiděl do fondů ze zisku	431 - VH ve schvalovacím řízení	42x - Fondy ze zisku
b) podíly na zisku do výše vyplacených záloh na podíly na zisku	431 - VH ve schvalovacím řízení	432 - Zálohy na podíly na zisku
c) podíly na zisku ve výši převyšující vyplacené zálohy na podíly na zisku	431 - VH ve schvalovacím řízení	36x - závazky vůči společníkům
d) převod zisku ve výši převyšující vyplacené zálohy na nerozdělený zisk minulých let	431 - VH ve schvalovacím řízení	428 - Nerozdělený zisk minulých let

Rok 2015 III. Zúčtování výsledku hospodaření za uplynulé uzavřené účetní období v případě realizace ztráty na základě rozhodnutí příslušného orgánu:		
a) nárok obchodní korporace na vrácení vyplacené zálohy na podíly na zisku	35x - Pohledávky za společníky	432 - Zálohy na podíly na zisku
b) zúčtování ztráty proti nerozděleným ziskům minulých let	428 - Nerozdělený zisk minulých let	431 - VH ve schvalovacím řízení
c) převod ztráty na neuhrazené ztráty minulých let	429 - Neuhrazené ztráty minulých let	431 - VH ve schvalovacím řízení

Zdroj: Pilařová & Pilátová (2014)

2.3.6 Kmenový list

Zákon o obchodních korporacích ve svém novém znění přináší také významnou změnu v souvislosti s podílem na obchodní korporaci. Změna má nejvýznamnější případný dopad na nejčastější formu obchodní korporace v České republice, tedy na společnost s ručením omezeným, která patří mezi kapitálové společnosti dle třídění ZOK. V nové úpravě dochází k možnosti implementovat systém kmenových listů fungujících u akciových společností i na ostatní kapitálové společnosti. Při dodržení daných podmínek, může nyní společník prokazovat svůj podíl na obchodní korporaci cenným papírem nebo zaknihovaným cenným papírem.

Informace upřesňující možnosti a podmínky včlenění podílu na společnosti s ručením omezeným do cenného papíru je soustředěna především v § 137 a § 138 ZOK, které jsou společně zahrnuty do části „Kmenový list“. V porovnání s úpravou Obchodního zákoníku se jedná o významnou změnu, protože možnost přenesení podílu do formy cenného papíru byla pouze u akciové společnosti, ale při porovnání s právní úpravou aplikovanou na území České republiky se o až tak ojedinělou věc nejedná. Vydání listiny, tzv. podílního nebo dividendového listu, osvědčující účast na společnosti bylo totiž již v minulosti povoleno § 75 zákona o společnostech s ručením omezeným z roku 1906. Tato norma v porovnání se současností více dbala na zachování ztížení určité kontroly nad převoditelností podílu vtěleného do cenného papíru, a proto zakázala, aby takový list zněl na majitele či byl převoditelný indosamentem. Současný kmenový list tak uvolňuje

podmínky převoditelnosti až na několik výjimek, jimiž jsou kmenové listy omezeny k obchodování na regulovaném trhu a zachování formy kmenového listu jakožto cenného papíru na řad (Hejda, Bachroňová, Finger, Prosser, & Vaněčková, 2014).

Aby společnost mohla využít této formy prokazování podílu společníka na společnosti, musí být ve společnosti s ručením omezeným mimo jiné připuštěna existence podílu ve formě cenného papíru v ustanovení společenské smlouvy jednoznačně určující, že podíl na dané společnosti může být představován kmenovým listem. Dosah a důležitost kmenového listu jakožto důkazu podílnictví jsou přitom dále potvrzeny i navazujícími pravidly zákona o obchodních korporacích zabývajícími se ukončením účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným. Bez ohledu na právní skutečnost či důvod vedoucí k zániku společníkovy účasti, tedy ať už jde o vystoupení společníka ze společnosti (dle § 202 ZOK), dohodu o ukončení účasti společníka (dle § 203 ZOK) či vyloučení společníka (dle § 205 ZOK), je zánik účasti společníka na společnosti, v níž došlo k vydání kmenových listů vázán na jeho povinnost odevzdat kmenový list zpět společnosti. Jedním z hlavních motivů této zákonné úpravy je bezesporu snaha zachovat výpovědní hodnotu existujících kmenových listů a současně i zabránit jejich nekalému zneužívání ze strany společníků, popř. bývalých společníků. Jedním ze zákonných omezení vydání kmenového listu uvádějící § 137 odst. 2 ZOK spočívá v podmínce, že kmenový list lze vydat pouze pro podíl, jehož převoditelnost není omezena či jinak podmíněna. Je tedy důležité, jak je upravená společenská smlouva, která může vymezit určitý podmíněný režim převodu podílu nebo ho jako takový zcela vyloučit. Častým jevem u společností s ručením omezeným je i to, že obchodní korporace má pouze jednoho vlastníka. Podíl v jednočlenné společnosti může mít formu kmenového listu vždy, tedy za předpokladu, že je takový možnost připuštěna v textu společenské smlouvy, resp. zakladatelské listiny společnosti (Hejda, Bachroňová, Finger, Prosser, & Vaněčková, 2014).

Z předchozí věty týkající se jednočlenné společnosti lze dále dovodit, že v případech kdy společenská smlouva nevylučuje mnohost podílů v rukou jediného společníka, může být kmenový list vydán jak souhrnně pro veškeré nebo větší část podílů stejného druhu ve vlastnictví určitého společníka, v takovém případě má kmenový list podobu tzv. hromadného cenného papíru, stejně jako může být vydán i pro každý jednotlivý podíl společníka zvlášť. Povinnou součástí cenných papírů na řad, jímž je i kmenový list,

je identifikace jeho vlastníka. Tento cenný papír nemůže být vydán v zaknihované podobě, ale jen v listinné podobě. Vlastnické právo tohoto cenného papíru se převádí rubopisem a písemnou smlouvou k okamžiku jeho předání. Další podmínky převádění cenných papírů, stejně jako podmínky jeho přijetí či určení, kdo z něj bude oprávněn, jsou dovozeny v zákonu směnečném a šekovém. Zjednodušením obchodovatelnosti kmenového listu u společnosti s ručením omezeným se tento cenný papír stává atraktivnější pro obchodníky činné na českém trhu. Je ovšem nutné si uvědomit, že bez ohledu na skutečnost, že akciová společnost i společnost s ručením omezeným spadají do skupiny kapitálových obchodních společností, nejsou obsahově zcela totožné a stále vykazují určité jim specifické znaky. Pro společnost s ručením omezeným je např. na rozdíl o akciové společnosti stále charakteristická určitá uzavřenost společné základny. Každá společnost si tak může chtít sama ohlídat, jaké třetí osoby mají vstupovat do obchodní korporace, tak aby nedošlo k jejímu poškození. Určité další náležitosti kmenových listů mohou být přidány prostřednictvím textu společenských smluv jednotlivých společností. Úprava společenské smlouvy musí obsahovat dvě skupiny zákonných náležitostí. První skupina určuje především identifikační náležitosti a to následovně:

- **identifikace kmenového listu** – musí být zřejmé, že se jedná o kmenový list, tedy i doslovně označená;
- **identifikace společnosti** – kmenový list musí obsahovat název, tedy úplnou obchodní firmu společnosti a adresu jejího sídla. Identifikace společnosti musí být učiněna takovým způsobem, aby ji nebylo možné změnit na jinou společnost;
- **identifikace společníka** – způsob se liší dle toho, zda se jedná o fyzickou či právnickou osobu. Právnická osoba je identifikovaná obchodní firmou, sídlem, případně identifikačním číslem. Fyzická osoba je identifikovaná jménem, příjmením, datem narození a adresou trvalého bydliště.

Druhá skupina povinných náležitostí kmenového listu reaguje na zavedenou možnost plurality podílů v rukou jediného společníka. Takový společník může v jedné společnosti mít několik podílů, pro které mohou být vydány samostatné kmenové listy. Je nutné jednotlivé podíly společníka v rámci kmenového listu řádně popsat a tím vyloučit riziko jejich záměny. Pokud navíc společnost vydala podíly různých druhů, tak musí kmenový list obsahovat i označení jeho druhu, případně vymezení konkrétních práv k němu

se vztahujícím. Nezbytným znakem musí být i výše vkladu (Hejda, Bachroňová, Finger, Prosser, & Vaněčková, 2014).

2.3.7 Sankce z pohledávek v prodlení

Skutečnost týkající se sankcí z pohledávek v prodlení byla obsažena již v obchodním zákoníku v roce 2013, ale v důsledku rekonstrukce byla taktéž částečně předělaná a doplněná. Současnou úpravu sankcí z pohledávek v prodlení lze nalézt mimo jiné v NOZ § 1970, kde je vymezena následovně:

„Po dlužníkovi, který je v prodlení se splácením peněžitého dluhu, může věřitel, který řádně splnil své smluvní a zákonné povinnosti, požadovat zaplacení úroku z prodlení, ledaže dlužník není za prodlení odpovědný. Výši úroku z prodlení stanoví vláda nařízením.“

Výše úroku je v nařízení vlády stanovena ve výši reposazby ČNB + 8,5 %. Důležitější skutečností, je ale fakt, že ke každé pohledávce v prodlení je věřitel oprávněn ex lege⁷ požadovat po dlužníkovi paušální náhradu sankci ve výši 1 200 Kč bez ohledu na skutečnou výši nákladů spojených s pohledávkou. Tato právní úprava byla do českého práva implementovaná na základě evropské směrnice č. 2011/7/EU o postupu proti opožděným platbám v obchodních transakcích. Jak uvádí Šilhán (2014) v rámci řešeného projektu Právnické fakulty Masarykovy univerzity „Koncepční, systémové a institucionální změny soukromého práva a civilního práva procesního ve světle rekonstrukce soukromého práva“, tak

„Pokud jde o konkrétní podmínky vzniku, je třeba v režimu NOZ vycházet z § 1970 – aby bylo možno požadovat po dlužníkovi úroky z prodlení, musí být kumulativně splněny následující předpoklady:

- 1. musí jít o peněžitý dluh,*
- 2. dlužník je ve stavu prodlení,*
- 3. dlužník je za prodlení odpovědný,*

⁷ ze zákona

4. věřitel řádně splnil své povinnosti. “

Úroky z prodlení jsou jako sankce stanoveny pouze a výhradně pro dluhy peněžité. Musí jít o povinnost uhradit určitou sumu v některé z existujících měn. Pokud jde o konkrétní podobu peněžitého dluhu, nerozhoduje, zda jde o povinnost uhradit jednorázovou částku, anebo se jedná o prodlení s úhradou jedné ze sjednaných splátek. Úroky z prodlení postihnou vždy tu část peněžitého dluhu, se kterou je dlužník v daném okamžiku v prodlení. Pokud by při splatnosti plnil jen část dluhu, ocitá se v prodlení ohledně zbytku. Úroky z prodlení se vztahují k povinnostem smluvním (např. zaplacení kupní ceny), k peněžitým povinnostem vzniklým z porušení povinností (např. peněžítá náhrada škody, smluvní pokuta i přiměřené zadostiučinění) i z kvazideliktů (bezdůvodné obohacení). Mezi tyto povinnosti ale nepatří např. náhrada nákladů občanského soudního řízení vyplývající z rozhodnutí soudu, soudem přiznaný nárok na odměnu a náhradu hotových výdajů soudem ustanovenému obhájci, ani nárok na důchod podle předpisů sociálního zabezpečení (Šilhán, 2014).

Z výše uvedeného vyplývá, že pro vznik nároku není nezbytná další péče o pohledávku, jako je tomu například u oblasti odpisu pohledávek dle zákona o dani z příjmu. Následkem tohoto, dle mého názoru, dochází k tomu, že se zlepšuje pozice věřitelů, ale zhoršuje pozice dlužníků, čemuž bude věnována pozornost i v závěrečném shrnutí. Počátek prodlení je pro účely úroků z prodlení určen marným uplynutím okamžiku splatnosti. Tento okamžik navazuje na nové změny ve lhůtách pro dobu splatnosti závazků v § 1963 NOZ následovně:

1. je-li obsahem vzájemného závazku podnikatelů povinnost dodat zboží nebo službu za úplatu, je cena splatná, aniž je zapotřebí výzvy k placení, do třiceti dnů ode dne, kdy byla dlužníku doručena faktura nebo jiná výzva podobné povahy, anebo ode dne obdržení zboží nebo služby, podle toho, který z těchto dnů nastal později. Bylo-li však ujednáno převzetí zboží nebo služby, popřípadě ověření, zda bylo řádně splněno, je cena splatná do třiceti dnů ode dne převzetí, popřípadě ověření. To platí i pro závazek podnikatele a veřejnoprávní korporace, popřípadě právnické osoby touto korporací založené, i když nejsou podnikateli.
2. Smluvní strany si mohou ujednat dobu splatnosti delší šedesáti dnů jen tehdy, pokud to není vůči věřiteli hrubě nespravedlivé. Je-li však obsahem závazku podnikatele povinnost dodat zboží nebo službu veřejnoprávní korporaci, smluvní

strany si mohou ujednat delší dobu splatnosti jen tehdy, pokud je to odůvodněno povahou závazku, a doba splatnosti nesmí přesáhnout šedesát dní.

Z obecného hlediska platí doba splatnosti 30 dnů a dnem, kdy je možno vznést nárok na úrok z prodlení je následující den. Tyto základní informace můžou postačit účetní jednotce k tomu, aby danou sankci začala běžně aplikovat ve svých obchodních vztazích.

Již v současnosti má účetní jednotka odepsat pohledávku účetně dle vlastního rozhodnutí a toto provede prostřednictvím syntetického účtu 546 – Odpis pohledávky. Využití pouze účetního odpisu pohledávky nastane v případech, kdy účetní jednotka upustí od vymáhání takové pohledávky např. když:

- a) je zřejmé, že by náklady na vymáhání přesáhly výtěžek,
- b) podle sdělení příslušného orgánu (policie, soudy apod.) je dlužníkem neznámého pobytu.

Tento odpis je ale nadále nutno evidovat v analytické evidenci pro daňové účely (Skalová & kolektiv, 2012).

V případě, že dojde k uhrazení takové pohledávky, musí podnik rozhodnout o správném vykázání z pohledu daňové legislativy. Pokud se takové případy v podniku opakují, vnitřní předpis definuje postup a zařazení, který výnos a náklad je daňově účinný a který nikoliv (Jaroš, 2013).

Účetní postup při účtování smluvních pokut a úroků z prodlení se rozchází s ustanovením zákona o daních z příjmů, a to s § 24 odst. 2 písmene zi), ve kterém se za daňově uznatelné náklady považují až zaplacené smluvní pokuty a úroky z prodlení. Vzhledem k tomuto rozdílu mezi účetním a hospodářským výsledkem a ustanoveními zákona o daních z příjmů týkajících se smluvních pokut a úroků z prodlení, bude poplatník nucen upravit v souladu s § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů hospodářský výsledek, a tím i základ daně z příjmů (Ryneš, 2014).

Významný aspekt, který je třeba z daňových důvodů sledovat, je promlčecí lhůta, která u závazkových vztahů podle NOZ jsou dle § 629 3 roky, ale strany si mohou ujednat i lhůtu kratší nebo delší. Sjednání jiné, než předepsané, lhůty umožňuje ustanovení NOZ § 630/1 (Dušek, 2014).

Správa pohledávek je nezbytnou činností v každé společnosti. Formu si může každá obchodní společnost zvolit dle vlastního uvážení. Při tomto rozhodování se přihlíží na

množství pohledávek, velikost podniku i jiné faktory. Pro účetní pohled na pohledávky v návaznosti na předchozí části je důležité při odpisu pohledávek vždy zvážit možnost využití daňové optimalizace a to tak, aby byly respektovány všechny ustanovení zákona o rezervách v návaznosti na zákon o dani z příjmu (Dušek, 2011).

3 Metodika a cíl práce

Cílem diplomové práce na téma „Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví podniku“ je zaměřit se na dopady změn v legislativě na vedení účetnictví a účtování v podniku. Na základě získaných informací dále zhodnotit vlivy legislativních změn a vytvořit případovou studii pro konkrétní obchodní korporaci. Pro případovou studii byla vybrána společnost STAX Metal Fibers s.r.o. (dále jen STAX) věnující se výrobní činnosti se sídlem v Dasnicích, které se nacházejí v Karlovském kraji. Dále je cílem práce doporučení případných návrhů a opatření, které by se mohly uplatnit v praxi.

V teoretické části je zpracován literární přehled na základě odborné literatury. Bylo čerpáno převážně z poznatků českých autorů a tyto skutečnosti byly doplněny i o pohledy na problematiku účetnictví autory zahraničními. Dalším důležitým zdrojem pro vypracování práce byly zákony, vyhlášky a české účetní standardy, vztahující se k této problematice.

V praktické části je provedena nejprve charakteristika vybrané společnosti. Představení společnosti je vypracováno na základě webových stránek www.stax.de. Dalším podkladem pro informace jsou webové stránky www.justice.cz, pro získání veřejně dostupných výkazů (rozvahy a výkazu zisku a ztráty) a přílohy k účetní závěrce. Na zmíněných internetových stránkách je také zakladatelská listina, což je také důležitý zdroj informací, ze kterého vychází následné případové studie.

Pro zpracování analýzy hospodaření vybrané obchodní korporace bylo nahlíženo do výkazů zveřejněných ve veřejném rejstříku. Údaje z výkazů byly přeneseny do programu Microsoft Excel 2013, ve kterém se provedla vertikální analýza rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Jedná se o takzvanou procentní analýzu, kdy se zjišťuje podíl jednotlivých dílčích položek výkazů na celku. Došlo tedy k tomu, že se u rozvahy vždy vzala položka aktiv a dala se do poměru s celkovými aktivy (např. dlouhodobý majetek ku celkovým aktivům), v případě pasiv se položka pasiv vztáhla k pasivům celkem (např. vlastní kapitál ku pasiva celkem). Podpoložky aktiv, resp. pasiv byly dány do poměru s jejich nadřazenou položkou, tak jak bývá stavěna struktura účetních výkazů a třídění jednotlivých součástí. Tedy dlouhodobý hmotný majetek byl vydělen dlouhodobým majetkem, základní kapitál byl dán do poměru s vlastním kapitálem apod. Níže uvedené první čtyři vzorce představují zmíněné procentní podíly.

$$\% \text{ podíl na celkových aktivech} = \frac{\text{nadřazená položka aktiv}}{\text{aktiva celkem}} * 100 \quad (1)$$

$$\% \text{ podíl na celkových aktivech} = \frac{\text{nadřazená položka pasiv}}{\text{pasiva celkem}} * 100 \quad (2)$$

$$\% \text{ podíl na nadřazené položce aktiv} = \frac{\text{podřazená položka aktiv}}{\text{nadřazená položka aktiv}} * 100 \quad (3)$$

$$\% \text{ podíl na nadřazené položce pasiv} = \frac{\text{podřazená položka pasiv}}{\text{nadřazená položka pasiv}} * 100 \quad (4)$$

V případě výkazu zisku a ztráty byla vertikální analýza provedena podobně jako u rozvahy. U nákladů se vzala nadřazená položka nákladů a byla vztažena k celkovým nákladům (např. výkonová spotřeba k celkovým nákladům). U výnosů byla dána do poměru nadřazená položka výnosů s výnosy celkem (např. výkony k celkovým výnosům). S podřazenými položkami to funguje stejně, tedy byl vypočítán procentní podíl podřazené položky nákladů, resp. výnosů s nadřazenou položkou nákladů, resp. výnosů. Následující čtyři vzorce znázorňují zmíněné postupy.

$$\% \text{ podíl na nákladech celkem} = \frac{\text{nadřazená položka nákladů}}{\text{náklady celkem}} * 100 \quad (5)$$

$$\% \text{ podíl na výnosech celkem} = \frac{\text{nadřazená položka výnosů}}{\text{výnosy celkem}} * 100 \quad (6)$$

$$\% \text{ podíl na nadřazené položce nákladů} = \frac{\text{podřazená položka nákladů}}{\text{nadřazená položka nákladů}} * 100 \quad (7)$$

$$\% \text{ podíl na nadřazené položce výnosů} = \frac{\text{podřazená položka výnosů}}{\text{nadřazená položka výnosů}} * 100 \quad (8)$$

Metodou osobního rozhovoru byly získány informace od zaměstnankyně vybrané obchodní korporace o pohledávkách, o kterých STAX účtuje, o výši rezervního fondu a jiných důležitých informací, které byly třeba pro zpracování této práce.

Pro analýzu a zhodnocení vlivu legislativních změn na účetnictví obchodní korporace byly prostudovány platné legislativní předpisy, mezi které hlavně patří zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, dále vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a samotného zákona o účetnictví. Následně bylo zjišťováno, jak na zjištěné změny STAX reagoval.

4 Praktická část

V následující části budou provedeny konkrétní analýzy dopadu legislativních změn na vybranou účetní jednotku. Analýza má za cíl zjistit, jak firma přistupuje ke sledování těchto změn a navrhnout případná opatření pro zefektivnění dalších činností v podniku z pohledu finančního řízení a účetnictví. Tyto doporučení mohou být vhodnou formou implementovány do vybrané obchodní korporace. Nejdříve bude představena společnost, na které se budou legislativní změny promítat, včetně vertikální analýzy rozvahy, výkazu zisku a ztráty. Dále se práce zaměří na rezervní fond, podíly za zisku, kmenové listy a sankce z pohledávek v prodlení.

4.1 Specifikace společnosti

Vybranou společností pro aplikační část se stala společnost STAX Metal Fibers s.r.o. (dále jen STAX) sídlící na adrese Dasnice 95, 356 01 Sokolov nacházející se v Karlovarském kraji. Právní formou podnikání byla zvolena společnost s ručením omezeným, přičemž do obchodního rejstříku byla zapsána dne 08. 01. 1993. STAX se ve své obchodní činnosti věnuje výrobní činnosti, při které pomocí strojírenských zařízení produkuje finální produkt ve formě drátů z různých slitin kovů, které jsou dále využívány hlavně v automobilovém průmyslu pro další zpracování.

Založení společnosti bylo dne 09. 10. 1992 podle § 105 obchodního zákoníku. V zakladatelské listině obchodní korporace STAX stojí, že jediným společníkem je právnická osoba Deutsches Metallfaserwerk Dr. Schwabbauer GmbH & Co, se sídlem Neidenstein, Spolková republika Německo. Jedná se tedy o čistě výrobní společnost, která má stoprocentní zahraniční kapitálovou účast a která vykonává svou činnost v úzké vazbě na mateřskou společnost sídlící v Německu.

Výše základního jmění byla zvolena nad zákonem požadovanou hranici na úroveň 1 000 000 Kč a v současnosti je úroveň základního jmění dokonce na úrovni 3 500 000 Kč. Celé základní jmění bylo splaceno peněžním vkladem výše uvedeným společníkem, který tak disponuje 100% obchodním podílem. Orgány určené pro správu společnosti jsou jednatelé a valná hromada. Zakladatelská listina dále upravuje některé oblasti vztahující se k účetnictví podniku, které budou uvedeny v příslušných kapitolách analyzující dříve zmíněné legislativní změny.

4.1.1 Vertikální analýza rozvahy

Pro položky aktiv byla využita vertikální analýza rozvahy, kdy následující tabulka 6 znázorňuje, kolik procent se na celkových aktivech v jednotlivých letech podílí dlouhodobý majetek a oběžná aktiva.

Tabulka 6: Analýza položek aktiv společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.

Položka aktiv	2011		2012		2013	
	v tis.	v %	v tis.	v %	v tis.	v %
AKTIVA celkem	54 381	100,00	43 183	100,00	42	100,00
B. Dlouhodobý majetek	1 761	3,24	1 958	4,53	2 361	5,54
B.II. DHM	1 761	100,00	1 958	100,00	2 361	100,00
C. Oběžná aktiva	52 613	96,75	40 932	94,79	39	93,72
C.I. Zásoby	30 279	57,55	25 630	62,62	26	66,93
C.III. Krátk. pohledávky	14 962	28,44	11 987	29,29	5 110	12,79
C.IV. Krátk. FM	7 348	13,51	3 292	8,04	8 097	20,27
D.I. Časové rozlišení	7	0,01	293	0,68	315	0,74

Zdroj: Účetnictví STAX Metal Fibers s.r.o., vlastní zpracování

Jak je z výše uvedené tabulky 6 patrné, nejvyšší podíl na celkových aktivech za roky 2011, 2012 a 2013 tvoří oběžná aktiva, kdy jejich podíl za celé sledované období je více jak 93 %. Struktura oběžných aktiv se ve zmíněných letech také nemění a největší podíl na oběžných aktivech mají zásoby, které se vždy pohybují okolo 60 %. Podíl krátkodobých pohledávek na oběžných aktivech ve sledovaných letech poklesl z 28 % na 13 %. Stálá aktiva, resp. dlouhodobý majetek, tvoří na celkových aktivech celkem malou část, pohybují se v rozmezí od 3,24 % do 5,54 %. Hodnota časového rozlišení neodmyslitelně do položek rozvahy náleží, avšak na celkových aktivech se podílí pod 1 % ve sledovaném období. Lze říci, že vývoj majetkové struktury vybrané obchodní korporace se pohybuje téměř ve stejném trendu.

Stejným způsobem byla provedena vertikální analýza na položky pasiv z rozvahy, aby byl k dispozici také vývoj vlastnické struktury podniku za sledované období, tedy roky 2011, 2012 a 2013. V následující tabulce 7 jsou znázorněny jednotlivé položky pasiv a jejich podíl na celkových pasivech.

Tabulka 7: Analýza položek pasiv společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.

Položka pasiv	2011		2012		2013	
	v tis.	v %	v tis.	v %	v tis.	v %
PASIVA celkem	54 381	100,00	43 183	100,00	42 618	100,00
A. Vlastní kapitál	20 663	38,00	24 544	56,84	30 533	71,64
A.I. Základní kapitál	3 500	16,94	3 500	14,26	3 500	11,46
A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond	537	2,60	537	2,19	537	1,76
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let	3 587	17,36	16 626	67,74	20 507	67,16
A.V. Výsledek hospodaření běžného období	13 039	63,10	3 881	15,81	5 989	19,61
B. Cizí zdroje	33 700	61,97	18 628	43,14	12 082	28,35
B.III. Krátkodobé závazky	33 280	98,75	18 506	99,35	12 082	100,00
B.IV. Bankovní úvěry	420	1,25	122	0,65	0	0,00
C.I. Časové rozlišení	18	0,03	10	0,02	3	0,01

Zdroj: Účetnictví STAX Metal Fibers s.r.o., vlastní zpracování

Hodnota cizích zdrojů v porovnání s celkovými pasivy ve sledovaných letech 2011, 2012 a 2013 klesá, což je vidět výše v tabulce 7. Objemy cizích zdrojů v podstatě kopírují krátkodobé závazky, které se na nich podílejí nejvyšším poměrem. Jak je patrné, STAX v roce 2012 splatil bankovní úvěry a v roce 2013 cizí zdroje tvoří pouze krátkodobé závazky. Vlastní kapitál v posledních třech letech začal postupně růst, kdy v roce 2013 na celkových pasivech tvořil 72 %. Největší podíl na vlastním kapitálu v roce 2013 měl výsledek hospodaření minulých let, který na vlastním kapitálu zaujímal přibližně 67 %.

4.1.2 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty

Složení nákladů, které společnost STAX měla v letech 2011, 2012 a 2013 je vyobrazeno v tabulce 8. Byla provedena vertikální analýza nejprve nákladů, kdy jednotlivé složky byly vztaheny k celkovým nákladům a následně se zjistil podíl, jaký tvoří např. spotřeba materiálu, energie a služeb na celkové výkonové spotřebě, nebo mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a sociální náklady na celkových osobních nákladech.

Tabulka 8: Analýza nákladů v tis. Kč ve společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.

Položka nákladů	2011		2012		2013	
	v tis.	v %	v tis.	v %	v tis.	v %
NÁKLADY celkem	223 193	100,00	204 835	100,00	160 455	100,00
B. Výkonová spotřeba	192 518	86,26	175 342	85,60	133 775	83,37
B.1. Spotřeba materiálu a energie	179 688	93,34	162 594	92,73	121 351	90,71
B.2. Služby	12 830	6,66	12 748	7,27	12 424	9,29
C. Osobní náklady	25 734	11,53	25 050	12,23	23 781	14,82
C.1. Mzdové náklady	18 808	73,09	18 251	72,86	17 334	72,89
C.3. Náklady na soc. zabezpečení	6 318	24,55	6 136	24,50	5 817	24,46
C.4. Sociální náklady	608	2,36	663	2,65	629	2,65
D. Daně a poplatky	269	0,12	272	0,13	237	0,17
E. Odpisy DNM a DHM	423	0,19	592	0,29	602	0,37
H. Ostatní prov. náklady	26	0,01	9	0,00	23	0,01
N. Nákladové úroky	48	0,02	19	0,01	3	0,00
O. Ostatní finanční náklady	4 175	1,87	3 551	1,73	1 998	1,25

Zdroj: Účetnictví STAX Metal Fibers s.r.o., vlastní zpracování

Největší podíl na celkových nákladech zastává výkonová spotřeba, ze které největší část tvoří spotřeba materiálu a energie. Tato položka tvoří za poslední roky 2011, 2012 a 2013 vždy přes 90 % na výkonové spotřebě. Je to samozřejmě tím, že se jedná o společnost, která se věnuje výrobní činnosti. Druhou významnou položku na celkových nákladech zaujímají osobní náklady, které jsou tvořeny přes 70 % ze mzdových nákladů a přes 24 % z nákladů na sociální zabezpečení. Poslední položkou, která na celkových nákladech činí více než 1 % jsou ostatní finanční náklady, které u STAXu představují kurzové ztráty.

Dále byla provedena vertikální analýza výnosů, která je názorně vyobrazena v tabulce 9.

Tabulka 9: Analýza výnosů v tis. Kč ve společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.

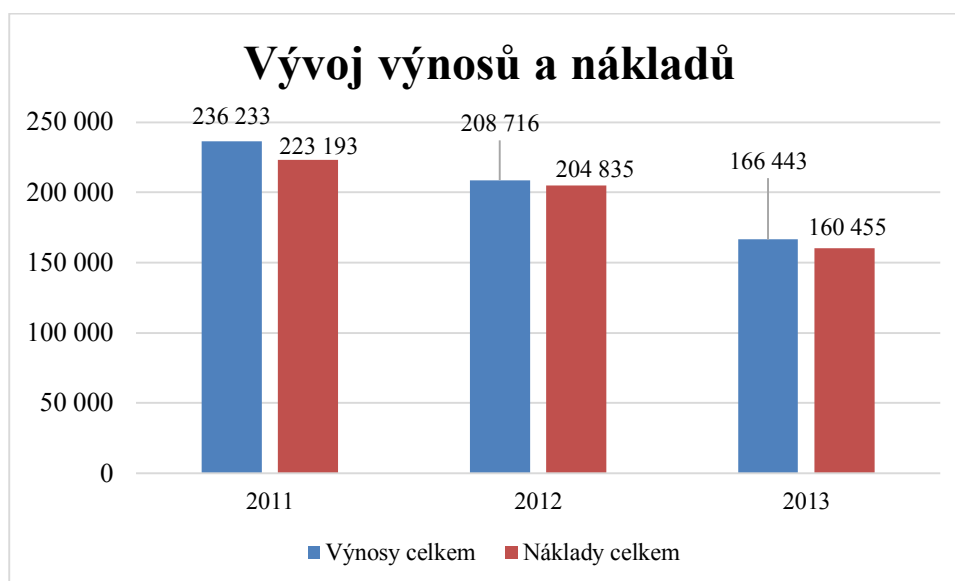
Položka výnosů	2011		2012		2013	
	v tis.	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
VÝNOSY celkem	236 233	100,00	208 716	100,00	166 443	100,00
II. Výkony	231 858	98,15	205 893	98,65	164 186	98,64
II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a	227 028	97,92	207 442	100,75	159 474	97,13
II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	4 830	2,08	-1 549	-0,75	4 712	2,87
III. Tržby z prodeje DM a materiálu	33	0,01	77	0,04	83	0,05
IV. Ostatní provozní	98	0,04	33	0,02	55	0,03
X. Výnosové úroky	61	0,03	38	0,02	2	0,00
XI. Ostatní finanční	4 182	1,77	2 675	1,28	2 118	1,27

Zdroj: Účetnictví STAX Metal Fibers s.r.o., vlastní zpracování

V tabulce 9 je znázorněna struktura výnosů z výkazu zisku a ztráty společnosti STAX za období 2011 – 2013. Zároveň hodnoty v procentuálním vyjádření dávají informaci o tom, jak se v průběhu sledovaného období jednotlivé položky výnosů podílely na celkových výnosech. Jak je z tabulky 9 patrné, na celkových výnosech se téměř celkovou měrou podílí výkony, resp. tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Další složkou výnosů, která svým způsobem ovlivňuje celkové výnosy, jsou ostatní finanční výnosy. Ostatní finanční výnosy jsou tvořeny kurzovým ziskem, neboť vývoj kurzu se neustále mění a společnost dodává své výrobky mateřské společnosti v Německu.

Na vyobrazeném grafu 1 je k nahlédnutí vývoj celkových výnosů a nákladů za sledované období. Hodnota celkových výnosů i celkových nákladů klesá, kdy v roce 2011 celkové výnosy činily 236 233 tis. Kč a v roce 2013 byly o 69 789 tis. Kč nižší. Celkové náklady mají také klesající tendenci a změna oproti roku 2011, kdy celkové náklady byly ve výši 223 193 tis. Kč, je relativně přímo úměrná jako změna u výnosů. Konkrétně náklady v roce 2013 byly o 62 739 tis. Kč nižší.

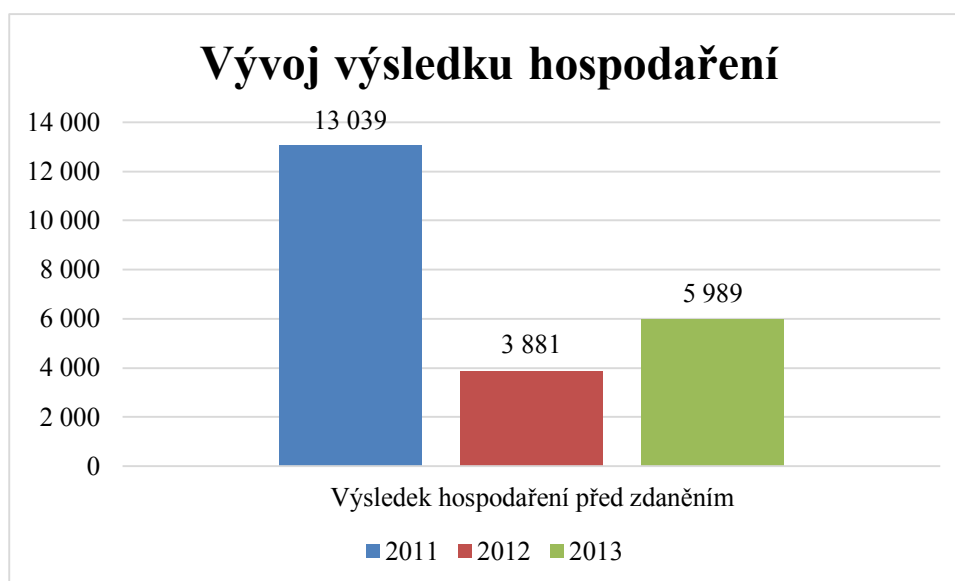
Graf 1: Vývoj celkových výnosů a nákladů v tis. Kč v letech 2011 – 2013



Zdroj: Účetnictví STAX Metal Fibers s.r.o., vlastní zpracování

S výše uvedeným grafem 1 souvisí celkový výsledek hospodaření, který společnost za poslední tři roky dosáhla. Tento vývoj je vyobrazen na grafu 2.

Graf 2: Vývoj výsledku hospodaření v tis. Kč v letech 2011 – 2013



Zdroj: Účetnictví STAX Metal Fibers s.r.o., vlastní zpracování

Jak je z grafu 2 zřejmé, výsledek hospodaření společnosti se rok od roku liší. Konkrétní hodnota v roce 2013 činí 5 989 tis. Kč, v porovnání s rokem 2011 klesla o 7 050 tis. Kč. Je to způsobeno zejména tím, že klesly tržby za prodané vlastní výrobky.

4.2 Případová studie č. 1 – užití rezervního fondu

Jak bylo zmíněno, tak v zákoně o obchodních korporacích již není povinnost vytvářet rezervní fond. Firma STAX Metal Fibers s.r.o. má podmínky upravující tvorbu a užití rezervního fondu zaneseny do zakladatelské listiny článku 6 Rezervní fond následovně:

1. Společnost vytvoří rezervní fond, a to tak, že 10 % zjištěného čistého zisku za rok, kdy bude poprvé dosaženo zisku, maximálně však částka odpovídající 5 % základního jmění, bude odvedena do rezervního fondu. Poté se rezervní fond doplňuje z dosaženého čistého zisku ročně o částku ve výši 5 %, dokud rezervní fond nedosáhne výše 10 % základního jmění.

2. O použití rezervního fondu rozhodne odlišně od ustanovení § 124 odst. 2 Obchodního zákoníku podle § 125 odst. 3 Obchodního zákoníku valná hromada.

Výše základního jmění v současnosti odpovídá 3 500 000 Kč, rezervní fond se tedy dle platného ustanovení zakladatelské listiny musí tvořit až do částky účtu 421 – Zákonný rezervní fond ve výši 350 000 Kč. Při pohledu na rozvahu podniku je zřejmé, že účet 421 dosahuje hodnoty 536 900 Kč. Podnik už tak nemá povinnost dalších přidělů ze zisku a může tyto prostředky při dělení zisku použít dle svého uvážení.

Dle nové úpravy zákona o obchodních korporacích by dokonce syntetický účet 421 mohla rozpustit a rezervované prostředky použít dle potřeby na základě rozhodnutí valné hromady. Pro takovou změnu by musel být sepsán dodatek zakladatelské listiny s úpravou článku 6 Rezervní fond. V takovém případě by dodatek zakladatelské listiny měl obsahovat nejméně následující formulaci „Obchodní korporace se podřídila zákonu jako celku postupem podle § 777 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech“. Z tohoto textu by mělo být zřejmé, že účetní jednotka přistupuje k pravidlům ZOK.

V následující tabulce 10 jsou uvedeny možnosti realokace prostředků ze syntetického účtu 421 ve prospěch jiných syntetických účtů účtové osnovy podniku.

Tabulka 10: Realokace prostředků z účtu 421

Popis operace	Má dáti	Dal
Zvýšení základního kapitálu	421 – Zákonný rezervní fond	419 – Změny základního kapitálu
Zápis o změně základního kapitálu do obchodního rejstříku	419 – Změny základního kapitálu	411 – Základní kapitál zapsaný

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta využití prostředků ze syntetického účtu 421 – Zákonný rezervní fond za účelem zvýšení základního kapitálu společnosti navazuje na znění článku 16 zakladatelské listiny, které říká, že:

1. valná hromada může rozhodnout o zvýšení základního jmění společnosti formou peněžitého či nepeněžitého vkladu nebo z prostředků společnosti. Rozhodne-li o zvýšení základního jmění novými vklady společníků a nevysloví-li všichni společníci již v usnesení o zvýšení základního jmění souhlas s převzetím závazku k splacení nového vkladu, jsou společníci povinni prohlásit ve lhůtě 2 měsíců od přijetí usnesení, zda a v jaké výši splatí nové vklady. Prohlášení o upisování nových vkladů může každý ze společníků odevzdat již při usnesení o zvýšení základního kapitálu.

V tomto případě by se jednalo o zvýšení základního kapitálu z prostředků společnosti. Sled účetních operací v takovém případě je uveden v tabulce 10, přičemž je nutné před zvýšením účtu 411 – Základní kapitál zapsaný počkat na úřední záznam o zvýšení základního kapitálu příslušným Krajským soudem, kterým je pro konkrétní obchodní korporaci Krajský soud v Plzni.

Uvolněné peněžní prostředky mohou být použity také k investiční činnosti podniku, tedy na rozšíření nebo modernizaci výroby. Tato varianta může přinést zvýšení produkčních možností obchodní korporace a zároveň se projevuje i společensko-sociální charakter takového rozhodnutí. Sokolovský okres, ve kterém společnost sídlí, je k Karlovarskému kraji. Jedná se o okres s nejvyšší nezaměstnaností, který dosahuje dle údajů Ministerstva práce a sociálních věcí až 10 %. Pokud by společnost využila varianty využití prostředků za účelem rozšíření výroby, mohla by v určitém časovém horizontu i pohledávat nové zaměstnance, kteří by tak společnosti pomohli dosahovat lepších

hospodářských výsledků. Účetně nelze toto rozhodnutí provést přímo převedením z jednoho účtu na druhý, protože by došlo k nesouladu majetku podniku a zdroje jeho krytí. Takové porušení bilančního principu by vyvolalo významné nesrovnalosti v účetnictví podniku, proto je nutné nalézt možnost, jak výše popsany úmysl provést. Jedním z řešení této složité situace je vyplacení těchto prostředků společníkovi, který by finanční prostředky použil na nákup konkrétního stroje. Tento stroj může být potom vložen do podniku formou vkladu majetku společníka do obchodní korporace. Nevýhodou takového postupu je to, že vyplácené podíly na zisku společníkům podléhají 15% srážkové dani z příjmu fyzických osob, proto dojde ke snížení skutečně vyplacené částky v porovnání s hodnotou rezervního fondu.

Tabulka 11: Pořízení strojního zařízení dodavatelským způsobem

Popis operace	Má dáti	Dal
Převedení stavu účtu 421	421 - Zákonný rezervní fond	428 - Nerozdělený zisk minulých let
Pořízení stroje	042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	321 - Závazky z obchodních vztahů
Úhrada dodavatelské faktury	321 - Závazky z obchodních vztahů	221.X - Bankovní účet
Zařazení stroje do užívání	022 - Samostatné movité věci	042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 11 je uvedena jedna z možností, jak lze použít rezervní fond na investiční činnost. Jedná se o specifický způsob účtování, který legislativa umožňuje v souladu se změnami použití účetních metod. Informace o daném způsobu účtování je následně nutné popsat v příloze k účetní závěrce. Protože pro toto užití rezervního fondu neexistuje jednotná metodika. Lze doporučit upřesnění této oblasti vyhláškou, tak aby nedocházelo

k nejasnostem při rozpouštění rezervního fondu. Použití varianty z tabulky 12 se blíží následující varianta, která ale není optimální z důvodu 15% zdanění.

Tabulka 12: Vklad společníka do společnosti

Popis operace	Má dáti	Dal
Předpis převedení prostředků společníkovi	421 – Zákonný rezervní fond	364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
Srážková daň 15 %	364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	342 – Ostatní přímé daně
Úhrada srážkové daně	342 – Ostatní přímé daně	221 – Bankovní účet
Úhrada předepsaných prostředků	364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	221 – Bankovní účet
Vklad společníka do obchodní korporace – stroj	022 – Samostatné movité věci	413 – Ostatní kapitálové fondy

Zdroj: Vlastní zpracování

Další variantou užití finančních prostředků může být použití za účelem vyplacení společníkům, což je uvedené v tabulce 13. Jediným společníkem je v tomto případě právnická osoba se sídlem v SRN. Při zvolení takové mimořádné varianty by byl nejvhodnější postup, jako při vyplácení podílu na zisku společníkovi s dodržáním sražení srážkové daně finančnímu úřadu.

Tabulka 13: Vyplacení prostředků společníkovi

Popis operace	Má dáti	Dal
Předpis převedení prostředků společníkovi	421 - Zákonný rezervní fond	364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
Srážková daň 15 %	364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	342 - Ostatní přímé daně
Úhrada srážkové daně	342 - Ostatní přímé daně	221 - Bankovní účet
Úhrada předepsaných prostředků	364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	221 - Bankovní účet

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3 Případová studie č. 2 – zálohy na podílů na zisku

V části, ve které byly popisované změny v oblasti rozdělení výsledku hospodaření a záloh na výplatu podílů na zisku, byly navrženy některé obecné postupy, které lze v účetní jednotce aplikovat. Nyní dojde k rozpracování těchto obecných postupů s doporučením konkrétní aplikace na analyzovaný podnik. Přesto, že podnik má pouze jednoho společníka, jsou některé pasáže zakladatelské listiny sepsány tak, jako by se předpokládalo budoucí rozšíření počtu společníků. Tento fakt bude více rozebírán dále v praktické části, pod sekci vztahující se ke kmenovému listu. Pro zkoumání konkrétní legislativní změny se bude vycházet z toho, že je možný budoucí vyšší počet společníků ve společnosti. Pokud by příslušné orgány společnosti rozhodly o vyplácení záloh na podílů na zisku, při dodržení všech zákonných požadavků, může se naskytnout několik situací, které nejsou zákonem dořešeny.

V situaci, kdy bude rozhodnuto, že účetní jednotka vyplatí potenciálním společníkům zálohu na zisku, jsou postupy zřejmé a lehce aplikovatelné. Mezi jedny z možných postupů lze zařadit postup v následující tabulce 14. Na první pohled je zřejmá novinka v podobě syntetického účtu 432 – Zálohy na podílů na zisku. Tento syntetický účet se ve

směrné účtové osnově v dřívějších letech nenacházel a jedná se o změnu, kterou přináší vyhláška č. 467/2013 Sb., která provádí změny ve vyhlášce 500/2002 Sb., a v zákoně o účetnictví. Tento syntetický účet má přírůstky na straně MD, jedná se tedy o aktivní účet a k němu souvztažným účtem je některý z účtové skupiny 36. Tato účtová skupina obsahuje několik účtů, které se vztahují k závazkům ke společníkům. Nejvhodnějším souvztažným účtem je dle mého názoru účet 364 – závazky ke společníkům při rozdělování zisku. Je nutné tento účet vhodně analyticky rozdělit, aby nedocházelo k záměnám s vyplacenými podíly na zisku.

Tabulka 14: Návrh vyplacení záloh na podílu na zisku

Popis operace	Má dáti	Dal
Rok 2014 I. Rozhodnutí o vyplacení záloh na podíly na zisku na základě mezitímní účetní závěrky	432 - Zálohy na podíly na zisku	364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
Rok 2015 II. Zúčtování výsledku hospodaření za uplynulé uzavřené účetní období v případě dosažení zisku na základě rozhodnutí příslušného odpovědného orgánu:		
a) podíly na zisku do výše vyplacených záloh na podíly na zisku	431 - VH ve schvalovacím řízení	432 - Zálohy na podíly na zisku
b) podíly na zisku ve výši převyšující vyplacené zálohy na podíly na zisku	431 - VH ve schvalovacím řízení	364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
Rok 2015 III. Zúčtování výsledku hospodaření za uplynulé uzavřené účetní období v případě realizace ztráty na základě rozhodnutí příslušného orgánu:		
a) nárok obchodní korporace na vrácení vyplacené zálohy na podíly na zisku	355 - Ostatní pohledávky za společníky	432 - Zálohy na podíly na zisku

Zdroj: Vlastní zpracování

Složitější situace, která není rozebrána v zákoně, je situace, kdy dojde mezi vyplacením zálohy na podíl na zisku a mezi skutečným zjištěním výsledku hospodaření ke změně ve vlastnické struktuře v tom smyslu, kdyby některý ze společníků určitým způsobem postoupil svůj podíl na obchodní korporaci jinému společníkovi, nebo vnější osobě. Tento postup je možný již na základě současného znění zakladatelské listiny, když článek 11 – Nakládání s obchodními podíly ukládá společníkům při nakládání s danou částí obchodního podílu učinit přednostní nabídku ke koupi druhému společníkovi. Pokud by novým společníkem byla osoba mimo společnost, tak se může stát, že tento společník nebude informován o zatížení obchodního podílu předchozího společníka. Při následném rozdělování zisku by společník s nově nabytým obchodním podílem byl krácen na svých právech, vzhledem k výši svého obchodního podílu, protože předchozí společník již čerpal zálohu na podíl na zisku na příslušný obchodní podíl. Složitější situace je v případě, který odpovídá situaci v předchozí tabulce č. 14 v řádku roku 2015 část III. Pokud by došlo ke ztrátě v obchodní korporaci, společníci jsou povinni příslušnou výši předchozích záloh vrátit do účetní jednotky. Nově příchozí společník by v takové pozici byl ve zjevně nevýhodné roli, kdy výše takto požadované částky může představovat významnou sumu vzhledem k hodnotě zaplaceného obchodního podílu.

Řešením v takových případech je zavést do zakladatelské listiny, případně do společenské smlouvy při rozšíření počtu společníků, povinnost odcházejících společníků na vyrovnání vyplacených záloh na podíly na zisku. Tento krok zamezí případným budoucím rozporům, kdo má hradit případnou částku rovnající se vyplacené záloze na podílu na zisku v situace, kdy skutečný výsledek hospodaření je záporný. Jedná se o krok, který chrání jak nově příchozího společníka, tak i obchodní korporaci, která takto nebude muset vynakládat finanční prostředky na případné právní služby. V případě, že by odcházející společník odmítal uhradit výši vyplacené zálohy na podílu na zisku, tak by společnost musela dle obecných postupů předepsat určitou pohledávku vůči takové osobě a zdlouhavě tuto pohledávku evidovat a spravovat dle zákona o dani z příjmu. Aby nebylo nutno měnit zakladatelskou listinu, případně společenskou smlouvu je možno nechat rozhodnutí o vrácení vyplacené zálohy na valné hromadě, která je nejvyšším orgánem společnosti. V kontextu předchozích změn zakladatelské listiny by ovšem bylo vhodnější, postup vrácení záloh z podílu na zisku, uvést přímo do konkrétního dokumentu, pro zvětšení vypovídací schopnosti.

Možný návrh postupu, který lze implementovat do vnitropodnikových prepisů uvádí následující tabulka 15. Další postup v následujícím roce při zjištění skutečného výsledku hospodaření je stejný jako v předchozí tabulce 14 pod údaji roku 2015.

Tabulka 15: Návrh vyrovnání vyplacených podílů na zálohách na podíly na zisku

Popis operace	Má dáti	Dal
Rok 2014 I. Rozhodnutí o vyplacení záloh na podíly na zisku na základě mezitímní účetní závěrky	432 - Zálohy na podíly na zisku	365 - Ostatní závazky ke společníkům
Rok 2014 Vyplacení zálohy společníkovi	364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	221 - Bankovní účet
Rok 2014 Rozhodnutí o převodu obchodního podílu na nového společníka	bez dopadu na účetnictví	
Rok 2014 Pohledávka vůči společníkovi z titulu vyplacené zálohy na podílu na zisku	364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	432 - Zálohy na podíly na zisku
Rok 2014 Vracení vyplacené zálohy společníkem	221 - Bankovní účet	355 - Ostatní pohledávky za společníky

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4 Případová studie č. 3 - kmenový list

V této části bude dále rozebrána skutečnost, která byla zmíněná v předchozí části. Jedná se o to, že některé z pasáží zakladatelské listiny jsou nastíněné v tom smyslu, jako by se v budoucnu předpokládalo s rozšířením počtu společníků. K této domněnce mě vedou následující části:

- článek 8 Valná hromada bod 9 – Valná hromada je schopna usnášení, je-li zastoupena více než polovina základního jmění. Nesejde-li se usnášeníschopná valná hromada, může být ve stejné lhůtě, která platila pro svolání valné hromady, která nebyla schopna usnášení, svolána nová valná hromada se stejným

programem jednání. Nová valná hromada je schopna usnášení bez ohledu na výši zastoupeného základního jmění, pokud na to bylo v pozvánce výslovně upozorněno a pokud se nová valná hromada nebude konat později než 6 týdnů po valné hromadě, která nebyla schopna usnášení.

- Článek 8 Valná hromada bod 10 – Valná hromada rozhoduje zásadně prostou většinou odevzdaných hlasů, nevyžadují-li kogentní zákonné předpisy vyšší počet hlasů. Zdržení se hlasování platí za neodevzdané hlasy. Dvoutřetinové většiny hlasů všech společníků je zapotřebí zejména k rozhodnutí podle článku 8 odst. 2, písm. c), d), e) a i) této smlouvy.
- Článek 8 Valná hromada bod 11 – Každých 1.000,- Kč obchodního podílu poskytuje jeden hlas. Každý společník může všechny své hlasy odevzdávat pouze jednotně.
- Článek 11 Nakládání s obchodními podíly bod 2 – Chce-li společník nakládat se svým obchodním podílem nebo jeho částí, je povinen nabídnout obchodní podíl nebo jeho část ke koupi druhému společníkovi. Právo koupě mají ostatní společníci v poměru svých podílů a musí být uplatněno ve lhůtě 2 měsíců ode dne doručení nabídky. Kupní cena bude stanovena na žádost společníka auditorskou společností určenou všemi společníky. Náklady na vypracování posudku hradí společnost.
- Článek 11 Nakládání s obchodními podíly bod 4 – Neuplatní-li žádný ze společníků své právo koupě podle výše uvedených odstavců 2 a 3, je prodávající společník oprávněn nabídnout svůj obchodní podíl nebo jeho část ke koupi i třetí osobě, která není společníkem.
- Článek 11 Nakládání s obchodními podíly bod 6 – Poruší-li prodávající společník některý ze závazků uvedených v článku 11, je povinen zaplatit každému z ostatních společníků smluvní pokutu ve výši 10.000.000,- Kč. Uplatnění dalšího nároku na náhradu škody tím zůstává nedotčeno. Povinnost zaplatit smluvní pokutu zanikne bude-li možno ve lhůtě 30 dnů od upomínky uvést věc do stavu předpokládaného touto smlouvou.
- Článek 12 Právní nástupce bod 2 – Nepřejde-li obchodní podíl na dědice, může valná hromada rozhodnout prostou většinou hlasů o převodu obchodního podílu zemřelého společníka na ostatní společníky nebo na třetí osobu.

- Článek 12 Právní nástupce bod 3 – Nedojde-li k převodu obchodního podílu podle článku 12 odst. 2, rozhodne valná hromada buď o snížení základního jmění o podíl zemřelého společníka, neklesne-li v důsledku toho výše základního jmění pod zákonem stanovenou hranici nebo o závazném převzetí podílu zemřelého společníka ostatními společníky v poměru jejich podílů.
- Článek 12 Právní nástupce bod 5 – Je-li společník právnickou osobou, přechází při zániku společníka obchodní podíl na právního nástupce.

Nejblíže k současné situaci v podniku má právě poslední část výčtu, tedy článek 12 Právní nástupce bod 5. Jediná tato část pojednává o společníkovi právnické osobě, což odpovídá reálné situaci v dané obchodní korporaci. Pro zavedení kmenových listů do obchodní korporace je nezbytné splnit podmínku, že kmenový list nemůže mít omezenou převoditelnost. V tomto konkrétním případě by tak muselo dojít ke změně ustanovení společenské smlouvy, které upravuje povinnost společníků nabídnout svůj obchodní podíl nejdříve ostatním společníkům. Proto může dojít k částečné ztrátě kontroly nad držením obchodních podílů. Přesto, že se tato podoba kmenových listů po novu velice přibližuje podobě a funkcím kmenových listů v akciové společnosti, tak kmenové listy společnosti s ručením omezeným nejsou určeny k obchodování na evropském regulovaném trhu ani na jiném veřejném trhu.

4.5 Případová studie č. 4 - sankce z pohledávek v prodlení

Poslední sekce praktické části je věnována sankcím z pohledávek v prodlení. Pro aplikaci této legislativní změny do účetnictví a finančního rozhodování podniku se jedná v kontextu předchozích doporučení o nejjednodušší změnu v souvislosti s administrativní a finanční náročností. V těchto případech lze vycházet přímo z úpravy NOZ, ale pro větší přehlednost bych doporučil vytvoření interní směrnice. Tato interní směrnice by upravovala:

- jak jsou pohledávky evidovány,
- kdy je příslušná osoba oprávněná uplatnit sankci z pohledávky,
- jak je dlužník informován o vzniku nového dluhu vůči obchodní korporaci,
- jaké nároky obchodní korporace uplatňuje,
- jaké jsou podmínky pro prominutí dluhu.

Výše zmíněné body vycházejí právě z NOZ a upřesňují třeba oblast správy pohledávek. Obchodní korporaci bych doporučil fixní výši sankce 1 200 Kč a dobrovolné uplatnění úroku z prodlení dle zákona ve výši repositáže České národní banky + 8,5 %. Vhodné je rovněž i vyjasnění daňové povinnosti při uplatňování takové sankce, které lze rovněž uvést v interní směrnici. Dle odborníků by se o daňový příjem jednalo až po uhrazení dluhu. Tato legislativní změna může dle mého názoru podniku více posloužit jako účinný obchodní nástroj, než položka, která by nějak významně zvyšovala výsledek hospodaření. Tento názor zastávám z toho důvodu, že dlužník má povinnost plnit, ale věřitel má právo od uplatnění sankce upustit. V zájmu udržení obchodní pozice korporace proto doporučuji toto využívat jako obchodní argument a v případech náhodného zpoždění plnění platby upustit od uplatnění sankce. Takový přístup může přispět ke zvýšení důvěry v danou obchodní korporaci a posílení budoucích obchodů.

V následující tabulce 16 jsou zobrazeny vzorové postupy pro promítnutí účetních operací k této legislativní změně v podniku.

Tabulka 16: Sankce z pohledávek v prodlení

Popis operace	Má dáti	Dal
Vystavení odběratelské faktury na prodej výrobků	311 - Pohledávky z obchodních vztahů	601 - Tržby za vlastní výrobky
Výzva k uhrazení dluhu odběrateli	bez dopadu na účetnictví	
Rozhodnutí o uplatnění sankce z pohledávky	315 - Ostatní pohledávky	644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
Úhrada odběratelské faktury	221 - Bankovní účty	311 - Pohledávky z obchodních vztahů
a) úhrada sankce k pohledávce	221 - Bankovní účty	315 - Ostatní pohledávky
b) prominutí sankce z pohledávky	644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení	315 - Ostatní pohledávky

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že největším odběratelem výrobků obchodní korporace STAX Metal Fibers s.r.o. je její mateřská společnost z Německa a ostatní drobní odběratelé hradili své závazky včas, nemusela se tato změna v legislativě řešit, jelikož žádné pohledávky v prodlení nemá. Avšak výše uvedené řešení by mohlo být využito v případě, pokud by STAX v budoucnu spolupracoval s nelikvidním obchodním partnerem.

5 Zhodnocení analýz a doporučení

Výše byly nastíněny konkrétní legislativní změny, které je možno při respektování určitých postupů implementovat pro vybranou obchodní korporaci. Uvedení těchto návrhů do praxe je ve většině případů spojováno s určitými přímými, nebo nepřímými finančními náklady. Nejvýznamnějším nepřímým finančním nákladem jsou mzdy na pracovníky obchodní korporace, kteří budou připravovat dokumenty v rámci své pracovní doby. Z pohledu zaměstnavatele se ale nejedná o dodatečný náklad, protože mzda takového zaměstnance je vyplácená běžně v souvislosti s uzavřenou pracovní smlouvou, na základě které zaměstnanec vykonává určitou pracovní činnost pro svého zaměstnavatele. V tomto případě je nutno zvážit i kapacity pracovníka, kterému budou přiřazeny jednotlivé úkony. Pokud by zaměstnanec nebyl odborně schopný daný předpis vyhotovit, tak se nabízí možnost přenesení tohoto úkolu na externí společnost poskytující účetní a daňové služby. V takovém případě by sice došlo k určité vyšší finanční náročnosti, ale předpokládá se vyšší kvalita finálního dokumentu vzhledem k vyšším zkušenostem jednotlivých pracovníků účetní a daňové kanceláře s obdobnými dokumenty.

Při pohledu na konkrétní doporučené změny pro vybranou účetní jednotku lze odvodit vznik následujících nákladů. Finančně nejvíce nákladnou změnou je postup upravující podmínky, které je nutno vykonat pro možnost změny užití rezervního fondu. Nejdůležitějším krokem, od kterého se odvíjí vše ostatní, je změna zakladatelské listiny. V nově sepsané zakladatelské listině obchodní korporace odstraní pasáže upravující tvorbu rezervního fondu. Důležitou skutečností je to, zda se obchodní korporace rozhodne využít externích služeb pro sepsání upravené formy zakladatelské listiny, nebo tak učiní ve vlastní režii. V případě využití externích služeb se může jednat o pomoc právní kanceláře, kde se sazby za vypracování takového dokumentu pohybují v určitém rozmezí, které dosahuje jednotek tisíc korun dle náročnosti zpracování. Konečná upravená zakladatelská listina musí být notářsky ověřená. Výše nákladů na služby notáře se opět pohybují ve výši jednotek tisíc korun. Další náklady v souvislosti s rezervním fondem mohou vyvolat jednotlivá doporučení uvedená v případové studii číslo 1. Pokud se účetní jednotka rozhodne užít rezervní fond pro zvýšení základního kapitálu, musí toto zapsat Krajský soud, který tento úkon provádí za paušální částku 2 000 Kč. Rozhodnutí ve smyslu rozpuštění rezervního fondu a vyplacení podílů společníkům nevyvolá žádné další

mimořádné náklady. Takový náklad by ale vyvolal rozhodnutí, když by jediný společník chtěl následně vložit strojní zařízení do společnosti. Jednalo by se o náklad na znalce, který takto vkládaný majetek do společnosti musí ocenit, aby mohlo být v účetnictví promítnuto v určité hodnotě.

Další analyzovaná změna, která řeší vyplácení záloh na podílu na zisku, by v případě realizace první změny upravující rezervní fond nepřinesla žádné další dodatečné náklady, protože náklad na ověření upravené zakladatelské listiny notářem již byl uveden a interní směrnice bude vytvořena zaměstnanci účetní jednotky.

Zavedení možnosti uplatňování sankce z pohledávek v prodlení je ze všech změn nejjednodušší, proto i zde postačí vytvoření interní směrnice, která bude splňovat doporučené náležitosti při respektování dalších zákonných požadavků. Tento úkol může být opět přidělen zaměstnanci účetní jednotky.

V průběhu zpracovávání diplomové práce se objevily i nejasnosti, které přináší určité změny názvů dle NOZ a ZOK. Vznik společnosti je nově vymezen jako smluvní závazek několika osob sdružit se jako společníci za společným účelem nebo věcí. Společnosti v zákoně o obchodních korporacích jsou veřejná obchodní společnost a komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost a evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. K ucelenému pohledu je vhodné zmínit i nový pojem, kterým je obchodní závod. Za obchodní závod je považovaný organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Z těchto výkladů je zřejmé, že společník a společnost dle NOZ a NOK je vnímána odlišně, proto by v budoucnosti mohlo dojít k řízené diskuzi na oddělení těchto nesrovnalostí, tak aby bylo zřejmé o čem je pojednáváno. Jedna z možných změn by mohlo být jiné pojmenování společníka u společnosti s ručením omezeným. Nově by tento společník mohl být pojmenován jako „závodník“ vzhledem k činnosti, kterou obchodní závod provozuje. Tento nový pojem by byl ale matoucí vzhledem k tomu, že toto slovo je v české mluvě spojované s určitou osobou vykonávající sport. Jiným výrazem, kterým by mohl být pojmenován stávající společník je „korporatér“. Tento návrh vychází z první části ZOK, který pod obchodní korporace řadí již výše uvedené. U tohoto pojmenování by nedocházelo k záměnám dle NOZ a ZOK a vzhledem k tomu, že toto slovo není rozšířené, by mohlo dojít k rychlejšímu proniknutí slova korporatér do běžné mluvy v české společnosti.

Obdobná situace se vyskytuje u pojmenování vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vzhledem k tomu, že zákon o účetnictví již nezná pojem „podvojně účetnictví“ je uvedení tohoto slovního spojení přímo v názvu vyhlášky matoucí a proto doporučuji slovo „podvojného“ z názvu vypustit tak, aby bylo dodrženo názvosloví z aktuálního znění zákona o účetnictví.

6 Závěr

Na oblast legislativních změn z pohledu účetnictví podniku se lze dívat z částečně jiného úhlu. Legislativní změny tohoto typu se týkají určité úžeji vymezené skupiny lidí, posléze firem. Ve vlastním zájmu těchto subjektů je sledovat současné požadavky orgánů státu, tak aby všechny procesy a výstupy subjektů odpovídaly požadavkům těchto orgánů. Při neplnění povinností mohou být uplatněna určitá opatření, ať už ve formě finančních pokut, nebo až možné zákazy činnosti v podnikatelské oblasti daného subjektu.

Podnikatelský subjekt může k podchycení změn, aby bylo dosaženo jejich povinností vyplývajících z legislativních úprav využít buď vlastní zaměstnance, nebo externí firmy. Vlastní zaměstnanci, dle svého pracovního zařazení, mají za povinnost sledovat současný vývoj a požadavky orgánů státu a dle toho přizpůsobovat výstupy společnosti. V případě využití externí společnosti lze povinnost sledování a dodržování současných požadavků přenést na jinou společnost. Předpokladem při využití takových služeb je snížení administrativní náročnosti spojené se sledováním změn, případně efektivnější využití mzdových nákladů za nadbytečné pracovníky zpracovávající účetní agendu. Při využití služeb externí společnosti je třeba brát na vědomí, že nelze na tuto společnost přenést celou zodpovědnost účetní jednotky. Konečnou zodpovědnost má vždy účetní jednotka, která si služby externí společnosti platí. Až následně mohou mít mezi společnostmi upraveny finanční následky plynoucí z nesprávného vedení účetní agendy najatou externí společností.

V diplomové práci na téma „Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví podniku“ bylo zaměřeno na detailnější pohled jednotlivých oblastí účetnictví podniků, které byly určitým způsobem dotčeny v souvislosti se změnami legislativy. Krom běžných drobných změn byla tato oblast značně dotčena v souvislosti s tím, jak vstoupil v platnost nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích. Tyto nové právní normy vyvolaly nejvýraznější změny za několik posledních let a promítly se i v navazujících právních předpisech. K ucelené orientaci danou problematikou bylo nutno nastudovat novou právní úpravu, která byla porovnána s předchozími zněními zákonů i s vyučovanými předměty z předchozích let mého studia účetnictví podniku.

Určité části zákonů doznaly značných změn a jiné jen drobných, ale minimálně stejně důležitých. Jednotlivé změny se od sebe odlišují i tím, jak je o nich informována veřejnost. Nejznámější změna, která byla často diskutována v médiích, se týkala úpravy

výše základního kapitálu u společností s ručeným omezeným, což je nejčastější právní forma podnikání na území České republiky. Potíží ale je to, že v případě účetnictví nelze jen spoléhat na kusé informace a je nutné mít danou oblast uceleně prostudovanou, tak aby nedocházelo k pozdějším nedorozuměním s právním následkem, což je v tomto případě rozšíření odpovědnosti statutárního orgánu obchodní korporace.

Některé jiné změny jsou méně diskutovány a určité nejasnosti mohou přijít s tím, jak budou více a více využívány, což se týká například institutu práva stavby a výplat záloh na podílu na zisku.

Z konkrétních studovaných a uvedených změnách byly pro praktickou část vybrány čtyři nejzajímavější – užití rezervního fondu, zálohy na podílu na zisku, kmenové listy a sankce z pohledávek v prodlení, pro které byl navržen postup implementace a řešení případných nejasností pro konkrétní účetní jednotku. Tato obchodní korporace tak může využít v práci uvedené návrhy pro vlastní potřeby v podniku pro zlepšení svého vnitřního systému, případně tyto návrhy dále rozpracovat tak, aby odpovídaly komplexně konkrétní účetní jednotce.

Zajímavé bude sledovat to, jak bude v českém prostředí využívána možnost sankce z pohledávek v prodlení. Po negativních zkušenostech s některými obchodníky s určitými druhy zboží a služeb může docházet k užití této možnosti v jiném smyslu, než ve kterém byla vydána. V tomto případě se naráží na to, že podchycení všech legislativních změn týkající se určité oblasti je velice složité. Tato složitost spočívá, jak v duševní kapacitě jednotlivých pracovníků účetní jednotky, tak ve finanční nákladnosti na sledování takových změn. Z toho důvodu doporučuji přenechání sledování těchto změn na specializované účetní a daňové společnosti, které jsou na toto zaměřené.

Návrhem pro další pokračování s touto diplomovou prací může být propojení oblasti změn v účetnictví s oblastí změn v daních. Daně jsou nedílnou součástí každé účetní jednotky a i zde existuje spousta norem, které se obchodní korporace dotýkají. V některých případech dochází k odlišnému pohledu daňovému a účetnímu a potom je nutné řešit, která oblast má být upřednostněna, případně jak najít společné řešení, aby nebyla porušena ani jedna z legislativních úprav.

7 Summary

Analysis of the impact of legislative changes on accounting

The aim of my thesis was to show the influence of legislative changes on the accounting of business corporations. Analyses were performed on actual legislative changes, which to the greatest extent related to the recodification of private law in the Czech Republic and their entry into force of law about and concerning commercial companies and collectives. These factors resulted in adjustments to several provisions of laws regarding accounting and related supplementary regulations.

On the basis of these analysed legislative changes, case studies were subsequently developed for a specific business corporation, namely the company STAX Metal Fibers s.r.o. The individual parts of the case studies were developed according to the actual state of the business corporation, and these case studies may be used by the enterprise to enhance its business activities further. The suggestions were concentrated on the area of reserve funds created within the accounting entity, the introduction of common stock, the possibility of advance or down payment in proportion to share of profits and a proposal to use sanctions from outstanding claims. In the conclusion recommendations were made concerning legislation with a special focus on the ambiguity of some terms in different laws.

Key words: Accounting - legislative changes - business corporation – reserve fund – profit sharing

JEL Classification: H48 – M41 – F65

8 Seznam literatury

- [1] Běhounek, P. (2014). *Společnost s ručením omezeným prakticky včetně účetnictví a daní*. Olomouc: ANAG, spol. s r. o.
- [2] Březinová, H., & Munzar, V. (2003). *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních.
- [3] Bulla, M., Brychta, I., Děrgel, M., Louša, F., Náhlovská, J., Pilařová, I., . . . Vomáčková, H. (2011). *Meritum Účetnictví podnikatelů*. Praha: Wolters Kulwer ČR.
- [4] Dušek, J. (2011). *Jak se vyhnout chybám v účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- [5] Dušek, J. (2014). *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- [6] Havel, B., & Smolíková, K. (2012). *Zákon o obchodních korporacích s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. Ostrava: Nakladatelství Sagit.
- [7] Hejda, J., Bachroňová, N., Finger, L., Prosser, M., & Vaněčková, V. (2014). *Společnost s ručením omezeným*. Olomouc: Nakladatelství ANAG.
- [8] Jaroš, T. (2013). *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.
- [9] Kovanicová, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství Polygon.
- [10] Loughran, M. (2011). *Financial Accounting for Dummies*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- [11] Pilařová, I. (2010). *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* Praha: Wolters Kluwer.
- [12] Pilařová, I., & Pilátová, J. (2014). *Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2014*. Praha: 1. VOX a.s.
- [13] Rice, A. (2011). *Accounts demystified*. Harlow: Pearson education limited.
- [14] Ryneš, P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG, spol. s r. o. .

- [15] Skalová, J., & kolektiv. (2012). *Podvojný účetnictví 2012*. Praha, Český republika: GRADA Publishing, a.s.
- [16] Šilhán, J. (12. Zář 2014). *iPrávník.cz*. Načteno z Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o.: http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/art_9120/predpoklady-vzniku-uroku-z-prodleni-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku.aspx
- [17] Truhlářová, M. (20. 10 2014). *Novinka v mezinárodních účetních standardech IFRS*. Načteno z POHODA.cz: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>
- [18] Vochozka, M., Mulač, P., & kolektiv. (2012). *Podniková ekonomika*. Praha: GRADA Publishing, a. s.
- [19] Warren, C., Reeve, J., & Duchac, J. (2012). *Financial accounting*. Mason, Ohio, Canada: Cengage Learning.
- [20] Česká republika. (2002). *Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech*.
- [21] Česká republika. (1991). *Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví*.

Seznam zkratk

D – Strana dal

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

FASB – Financial Accounting Standards Board

GAAP – Generally accepted accounting principles

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

MD – Strana má dáti

NOZ – Nový občanský zákoník

ZOK – Zákon o obchodních korporacích

ZÚ – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tabulka 1: Interní směrnice pro technické zhodnocení	19
Tabulka 2: Syntetické účty pro právo stavby	21
Tabulka 3: Převod rezervního fondu	24
Tabulka 4: Postup výpočtu zálohy na výplatu podílu na zisku	27
Tabulka 5: Postup výpočtu účtování zálohy na výplatu podílu na zisku	28
Tabulka 6: Analýza položek aktiv společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.	39
Tabulka 7: Analýza položek pasiv společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.	40
Tabulka 8: Analýza nákladů v tis. Kč ve společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.	41
Tabulka 9: Analýza výnosů v tis. Kč ve společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.	42
Tabulka 10: Realokace prostředků z účtu 421	45
Tabulka 11: Pořízení strojního zařízení dodavatelským způsobem	46
Tabulka 12: Vklad společníka do společnosti	47
Tabulka 13: Vyplacení prostředků společníkovi	48
Tabulka 14: Návrh vyplacení záloh na podílu na zisku	49
Tabulka 15: Návrh vyrovnání vyplacených podílů na zálohách na podílu na zisku ..	51
Tabulka 16: Sankce z pohledávek v prodlení	54

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj celkových výnosů a nákladů v tis. Kč v letech 2011 – 2013	43
Graf 2: Vývoj výsledku hospodaření v tis. Kč v letech 2011 – 2013	43

Seznam obrázků

Obrázek 1: Účetnictví jako informační systém	10
Obrázek 2: Vývoj počtu ekonomických subjektů.....	22

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Zakladatelská listina

Úplné redigované znění

Zakladatelské listiny

obchodní společnosti **STAX Metal Fibers s.r.o.**

IČ: 46885021, se sídlem Dasnice 95, PSČ 357 09 Habartov
společnost zapsána v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Plzni
oddíl C, vložka 2778

Prosinec 2013

Úplné redigované znění

Zakladatelské listiny

obchodní společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.

Článek 1

Právní forma, obchodní jméno, sídlo a doba trvání společnosti

1. Společnost byla založena dne 9.10.1992 podle § 105 a dále Obchodního zákoníku (zák. č. 513/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ObchZ“) jako společnost s ručením omezeným a dne 8.1.1993 byla zapsána do obchodního rejstříku vedeného Okresním soudem v Plzni, odd. C, vložka č. 2778.
2. Obchodní jméno společnosti zní: STAX Metal Fibers s.r.o.
3. Sídlo společnosti je: Dasnice 95, PSČ 357 09 Habartov.
4. Společnost se zřizuje na dobu neurčitou.

Článek 2

Společníci

Jediným společníkem společnosti je: Deutsches Metallfaserwerk Dr. Schwabbauer GmbH & Co, se sídlem Neidenstein, Spolková republika Německo.

Článek 3

Předmět podnikání

Předmětem podnikání je:

Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Článek 4

Účetní období

Účetní období společnosti je totožné s kalendářním rokem.

Článek 5
Základní jmění, obchodní podíly

1. Základní jmění společnosti činí 3.500.000,- Kč (třimilión nypětsttisíc korun českých).
Společník splatil následující peněžitý vklad a má následující obchodní podíl ve společnosti:

Deutsches Metallfaserwerk Dr. Schwabbauer GmbH & Co
peněžitý vklad ve výši 3.500.000,- Kč
obchodní podíl: 100%
2. Vklad společníka byl splacen v plné výši na účet společnosti.

Článek 6
Rezervní fond

1. Společnost vytvoří rezervní fond, a to tak, že 10% zjištěného čistého zisku za rok, kdy bude poprvé dosaženo zisku, maximálně však částka odpovídající 5% základního jmění, bude odvedena do rezervního fondu. Poté se rezervní fond doplňuje z dosaženého čistého zisku ročně o částku ve výši 5%, dokud rezervní fond nedosáhne výše 10% základního jmění.
2. O použití rezervního fondu rozhodne odlišně od ustanovení § 124 odst. 2 Obchodního zákoníku podle § 125 odst. 3 Obchodního zákoníku valná hromada.

Článek 7
Orgány společnosti

Orgány společnosti jsou:

- valná hromada
- jednatele.

Článek 8
Valná hromada společníků

1. Valná hromada společníků je nejvyšším orgánem společnosti. Má právo udělovat pokyny a právo kontroly primárně ve všech záležitostech společnosti. Valná hromada rozhoduje o všech zásadních otázkách a záležitostech společnosti, které nejsou zakladatelskou listinou nebo ze zákona vyhrazeny jiným orgánům. Valná hromada si může vyhradit v rámci zákona a této smlouvy do oblasti své působnosti všechny záležitosti společnosti a rozhodovat o nich se závaznou účinností za ostatní orgány společnosti.
2. Do působnosti valné hromady patří zejména rozhodování o těchto záležitostech:
 - a) schvalování roční závěrky a přijetí usnesení o rozdělení čistého zisku,
 - b) úhrada zřát společnosti,
 - c) veškeré změny zakladatelské listiny.

- d) vydání nebo změna stanov společnosti,
 - e) zvýšení nebo snížení základního jmění,
 - f) jmenování, odvolání a odměňování jednatelů,
 - g) udělení absolutoria jednatelům,
 - h) vyloučení společníka podle § 113 a 121 Obchodního zákoníku,
 - i) zrušení společnosti s likvidací i bez likvidace.
3. Řádná valná hromada se koná pravidelně nejpozději do 9 měsíců od ukončení účetního období.
 4. Mimořádné valné hromady se konají na žádost jednatele nebo společníka a ve všech případech, kdy to vyžadují zájmy společnosti.
 5. Valná hromada se může konat kdekoli v České republice, se souhlasem všech společníků i v zahraničí.
 6. Valnou hromadu svolávají jednatelé nebo společník sdělením programu valné hromady faxem nebí doporučeným dopisem zasláným každému ze společníků na poslední známou adresu. Mezi dnem sdělení a dnem konání valné hromady musí být lhůta alespoň 15 dnů, v případě mimořádné valné hromady alespoň 5 dnů, pokud všichni společníci výslovně písemně nesouhlasí s kratší lhůtou.
 7. Valná hromada volí předsedu. Nedojde-li k dohodě, rozhodne los. Do zvolení předsedy řídí valnou hromadu jednatel, v případě jeho nepřítomnosti nejstarší přítomný společník.
 8. Každý ze společníků je oprávněn nechat se na valné hromadě zastoupit zástupcem. Zástupce musí na začátku valné hromady předložit písemnou plnou moc. Zástupce nemůže být jednatelem společnosti.
 9. Valná hromada je schopna usnášení, je-li zastoupena více než polovina základního jmění. Nesejde-li se usnášeníschopná valná hromada, může být ve stejné lhůtě, která platila pro svolání valné hromady, která nebyla schopna usnášení, svolána nová valná hromada se stejným programem jednání. Nová valná hromada je schopna usnášení bez ohledu na výši zastoupeného základního jmění, pokud na to bylo v pozvánce výslovně upozorněno a pokud se nová valná hromada nebude konat později než 6 týdnů po valné hromadě, která nebyla schopna usnášení.
 10. Valná hromada rozhoduje zásadně prostou většinou odevzdaných hlasů, nevyžadují-li kogentní zákonné předpisy vyšší počet hlasů. Zdržení se hlasování platí za neodevzdané hlasy. Dvoutřetinové většiny hlasů všech společníků je zapotřebí zejména k rozhodnutí podle článku 8 odst. 2, písm. c), d) e) a i) této smlouvy.
 11. Každých 1.000,- Kč obchodního podílu poskytuje jeden hlas. Každý společník může všechny své hlasy odevzdávat pouze jednotně.
 12. Z každé valné hromady se vyhotovuje zápis, který musí obsahovat alespoň jména přítomných, podané návrhy a přijatá usnesení s údajem o poměru hlasů. Zápis podepíše přítomní společníci, se souhlasem všech přítomných společníků jen předseda valné hromady. Předseda zašle

každému ze společníků neprodleně jeden opis zápisu na poslední známou adresu. Valná hromada může jmenovat zapisovatele.

13. Společníci mohou jednomyslně upustit od dodržení všech formálních požadavků a lhůt předepsaných pro valnou hromadu.
14. Společníci mohou přijímat usnesení i mimo valnou hromadu. V takovém případě se návrh usnesení společnosti předkládá společníkům k vyjádření s oznámením lhůty, ve které mají učinit písemné vyjádření. Nevyjádří-li se společník ve lhůtě, platí, že nesouhlasí. Jednatelé pak oznámí výsledky hlasování jednotlivým společníkům.
15. Má-li společnost jediného společníka, vykonává tento společník působnost valné hromady podle § 132 Obchodního zákoníku.

Článek 9

Jednatelé a zastupování

1. Statutárním orgánem společnosti je jeden nebo více jednatelů.
Způsob jednání: Jménem společnosti jedná každý jednatel ve všech věcech samostatně.
Způsob podepisování: Jednatelé podepisují za společnost tím způsobem, že k vytištěnému nebo napsanému obchodnímu jménu společnosti připojí svůj podpis.
2. Jednatel byl v době podpisu zakladatelské listiny jmenován:

Ing. Jaroslav Šedý, r.č. 440212/450
bytem Karlovy Vary, Sedlec, Jezerní 167, PSČ 360 01

Společnost STAX Metal Fibers s.r.o. má dva jednatele.
Druhým jednatelem společnosti je:
Stefan Gesell, nar. 30.1.1973
bytem Brückenstr. 8, 69120 Heidelberg, Spolková republika Německo
3. Funkce jednatele zahrnuje veškerá jednání, která s sebou přináší běžný obchodní provoz společnosti. To zahrnuje i udělení prokury.
4. V následujících případech vyžaduje jednání jednatele souhlasu valné hromady:
 - a) prodej podniku nebo jeho části,
 - b) zřízení a zrušení poboček,
 - c) zastavení obchodního provozu a podstatné změny obchodní činnosti,
 - d) založení, nabytí a prodej jiných podniků nebo účasti na jiných podnicích,
 - e) nabytí, prodej, zatížení nemovitostí a práv k nemovitostem a s tím související závazky,
 - f) přijetí úvěrů, schválení úvěrů a převzetí cizích závazků nad rámec běžného obchodního provozu,
 - g) převzetí ručení,
 - h) vznik a zánik dlouhodobých závazků, jako např. nájemních vztahů, leasingu, mandátních smluv, poradenských smluv či obchodního zastoupení,
 - i) vedení soudních sporů s hodnotou sporu nad 200.000,- Kč,
 - j) udělování bankovních plných mocí,

- k) rozhodnutí o investicích v hodnotě nad 200.000,- Kč v jednotlivém případě, nebo pokud součet jednotlivých investic překročí 200.000,- Kč za měsíc,
 - l) uzavření smlouvy o tichém společenství ve společnosti,
 - m) uzavření smluv s ostatními jednatelemi společnosti.
5. Mímoto může vlná hromada schválit katalog jednání vyžadujících souhlas. Katalog není formální součástí zakladatelské listiny, nýbrž interní závaznou směrnici pro jednatele. Katalog může být proto schválen, rozšířen nebo omezen neformálním usnesením valné hromady, a to i vůči jednotlivým jednatelem.

Článek 10 Účetní období a roční účetní závěrka

1. Účetním obdobím je kalendářní rok.
2. Sestavení rozvahy s výkazem zisku a ztráty a přílohou (roční účetní závěrky) zajišťují jednatele po skončení každého účetního období do 30.3. následujícího roku. V případě překročení zákonných mezních hodnot jsou jednatele povinni zajistit ověření roční účetní závěrky auditorem, zveřejnění v zákonem stanovené formě a sestavení výroční zprávy o hospodaření společnosti.
3. Jednatelé předkládají roční účetní závěrku, resp. výroční zprávu o hospodaření neprodleně po sestavení s návrhy na rozdělení zisku ke schválení společníkům.
4. Roční účetní závěrka je schvalována usnesením valné hromady.
5. Pokud valná hromada rozhodne o výplatě zisku, mají společníci nárok na podíl na zisku v poměru svých obchodních podílů.

Článek 11 Nakládání s obchodními podíly

1. Převed, rozděl, zastavení, zatížení nebo jiné nakládání s obchodními podíly je možné, vyžaduje však předchozího souhlasu valné hromady, nejedná-li se o nakládání ve prospěch jiného společníka. Bez souhlasu valné hromady je nakládání, převed, rozděl, zastavení či zatížení obchodního podílu ve prospěch třetích osob neplatné.
2. Chce-li společník nakládat se svým obchodním podílem nebo jeho částí, je povinen nabídnout obchodní podíl nebo jeho část ke koupi druhému společníkovi. Právo koupě mají ostatní společníci v poměru svých podílů a musí být uplatněno ve lhůtě 2 měsíců ode dne doručení nabídky. Kupní cena bude stanovena na žádost společníka auditorskou společností určenou všemi společníky. Náklady na vypracování posudku hradí společnost.
3. Neuplatní-li společník či více společníků své právo koupě, zvyšuje se přiměřeně právo koupě ostatních společníků. Lhůta pro uplatnění činí rovněž 2 měsíce a začíná běžet okamžikem sdělení prodávajícího společníka oprávněným společníkům, pokud první právo koupě nebylo uplatněno nebo od něj bylo upuštěno.

4. Neuplatní-li žádný ze společníků své právo koupě podle výše uvedených odstavců 2 a 3, je prodávající společník oprávněn nabídnout svůj obchodní podíl nebo jeho část ke koupi i třetí osobě, která není společníkem.
5. Při prodeji obchodního podílu společníka třetí osobě mají ostatní společníci předkupní právo v poměru svých obchodních podílů, a to tak, že jsou zbývající společníci oprávněni převést do 2 měsíců od doručení smlouvy, v níž se prodávající společník zavazuje převést svůj obchodní podíl na třetí osobu a třetí osoba se zavazuje zaplatit určitou kupní cenu za obchodní podíl, uzavřít s prodávajícím společníkem kupní smlouvu ze stejných podmínek. Ustanovení odstavce 3 platí přiměřeně.
6. Poruší-li prodávající společník některý ze závazků uvedených v článku 11, je povinen zaplatit každému z ostatních společníků smluvní pokutu ve výši 10.000.000,- Kč. Uplatnění dalšího nároku na náhradu škody tím zůstává nedotčeno. Povinnost zaplatit smluvní pokutu zanikne, bude-li možno ve lhůtě 30 dnů od upomínky uvést věc do stavu předpokládaného touto smlouvou.

Článek 12 Právní nástupce

1. Úmrtím společníka přechází obchodní podíl na dědice, uplatní-li svůj nárok do jednoho měsíce od pravomocného skončení řízení o dědictví. Je-li dědiců více, jmenují zástupce, který bude oprávněn zastupovat dědice vůči společnosti. Zástupce musí být jmenován písemně. Neobdrží-li společnost platné písemné jmenování zástupce dědiců s dokladem o pravomocném skončení řízení o dědictví, budou dědicové vyloučeni z uplatnění hlasovacího práva vyplývajícího z obchodních podílů. Dědicové mohou uplatňovat hlasovací práva vyplývající z obchodního podílu jen jednotně. Nedosáhnou-li dědicové dohody, budou z hlasování vyplývajícího z obchodního podílu vyloučeni.
2. Nepřejde-li obchodní podíl na dědice, může valná hromada rozhodnout prostou většinou hlasů o převodu obchodního podílu zemědělského společníka na ostatní společníky nebo na třetí osobu.
3. Nedojde-li k převodu obchodního podílu podle článku 12 odst. 2, rozhodne valná hromada buď o snížení základního jmění o podíl zemědělského společníka, neklesne-li v důsledku toho výše základního jmění pod zákonem stanovenou hranici nebo o závazném převzetí podílu zemědělského společníka ostatními společníky v poměru jejich podílů.
4. Nenastoupí-li na místo zemědělského společníka dědic či dědicové, má/mají nárok na vypořádání ve výši účetní hodnoty obchodního podílu. Nedohodnou-li se dědicové a zbývající společníci na výši vypořádání, bude vypořádání stanoveno auditorskou společností určenou zbývajícími společníky. Nárok na vypořádání bude dědicům vyplacen v třech splátkách v období nejvýše 2 (dvou) let. Nezaplacená částka se úročí úrokovou sazbou EURIBOR.
5. Je-li společník právnickou osobou, přechází při zániku společníka obchodní podíl na právního nástupce. Jinak platí odstavec 1 až 4 přiměřeně.

Článek 13

Konkurs, vyrovnání, exekuce na obchodní podíl

1. Je-li na majetek některého ze společníků prohlášen konkurs nebo je-li návrh na prohlášení konkursu na majetek společníka zamítnut pro nedostatek majetku, zaniká automaticky účast společníka na společnosti ke dni právní moci rozhodnutí o prohlášení konkursu, resp. rozhodnutí o zamítnutí návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku.
2. Je-li povoleno ohledně majetku některého ze společníků vyrovnání nebo je-li obchodní podíl některého ze společníků předmětem výkonu rozhodnutí, platí, že se společníci dohodli na skončení účasti tohoto společníka na společnosti, a to ke dni právní moci rozhodnutí o povolení vyrovnání, resp. rozhodnutí o nařízení výkonu rozhodnutí, kterým se postihuje obchodní podíl společníka.
3. V případě zániku resp. skončení účasti společníka na společnosti podle článku 13 rozhodne valná hromada ve lhůtě 3 měsíců ode dne zániku resp. skončení účasti společníka buď o snížení základního jmění o obchodní podíl společníka, jehož účast na společnosti zanikla, resp. skončila nebo o převzetí jeho obchodního podílu jiným společníkem nebo o převodu obchodního podílu na třetí osobu. Rozhodne-li valná hromada o převodu obchodního podílu na třetí osobu, musí k převodu obchodního podílu dojít během jednoho měsíce ode dne rozhodnutí. Nedojde-li k převodu obchodního podílu ve výše uvedené lhůtě jednoho měsíce, je valná hromada společníků povinna rozhodnout v průběhu dalšího měsíce buď o snížení základního jmění nebo o převzetí obchodního podílu jinými společníky.
4. V případě zániku resp. skončení účasti společníka na společnosti má tento vůči společnosti nárok na vypořádací podíl ve výši odpovídající hodnotě jeho obchodního podílu ke dni zániku resp. skončení účasti na společnosti.- Kurčení výše a k vyplacení vypořádacího podílu platí přiměřeně článek 12 odst. 1

Článek 14

Zrušení společnosti

Zrušení společnosti s likvidací i bez likvidace se řídí příslušnými českými právními předpisy.

Článek 15

Vyloučení společníka

Společník může být vyloučen ze společnosti jen podle platných českých právních předpisů.

Článek 16

Zvýšení a snížení základního kapitálu

1. Valná hromada může rozhodnout o zvýšení základního jmění společnosti formou peněžitého či nepeněžitého vkladu nebo z prostředků společnosti. Rozhodne-li o zvýšení základního

jmění novými vklady společníků a nevysloví-li všichni společníci již v usnesení o zvýšení základního jmění souhlas s převzetím závazku k splacení nového vkladu, jsou společníci povinni prohlásit ve lhůtě 2 měsíců („lhůta“) od přijetí usnesení, zda a v jaké výši splatí nové vklady. Prohlášení o upisování nových vkladů může každý ze společníků odevzdat již při usnesení o zvýšení základního jmění.

Neuplatní-li společník své právo na upisování svého podílu, který na něj připadá v rámci zvýšení základního jmění, včas, přechází právo na ostatní společníky v poměru jejich podílů. Ostatní společníci mají právo rozhodnout o převzetí neupsaného podílu do jednoho měsíce od uplynutí lhůty. Nepřevzou-li společníci nové podíly v plné výši částky, o kterou se základní jmění zvyšuje, zvýší se základní jmění jen o upsané částky.

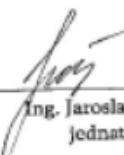
2. Realizace snížení základního jmění, o němž rozhodne valná hromada, se řídí platnými zákonnými předpisy.

Článek 17

Vykládací pravidlo, částečná neplatnost

1. Veškerá ustanovení této zakladatelské listiny je třeba vykládat tak, aby bylo pokud možno dosaženo sledovaného ekonomického účelu a aby ustanovení pokud možno byla platná a v platnosti zůstala.
2. Pokud by i přes ustanovení odst. 1 jednotlivá ustanovení této zakladatelské listiny byla neplatná nebo se neplatnými stala, nebo pokud se vyskytne mezeře, nebude tím dotčena platnost ostatních ustanovení. Společníci jsou v tomto případě povinni být neprodleně nápomocní při tvorbě platného ustanovení, které odpovídá nebo se pokud možno blíží účelu a ekonomickému významu neplatného ustanovení nebo mezeru uzavírá tak, jak by tomu bývalo bylo, pokud by neupravený bod byl znám při schvalování zakladatelské listiny a pokud by byl býval upraven ve smyslu odst. 1

V Dasnicích dne 16.12.2013



Ing. Jaroslav Šedý
jednatel