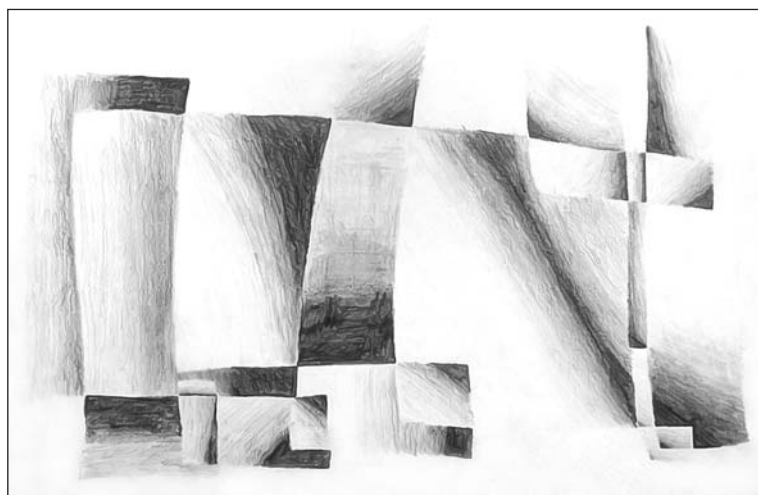


Účetní předpisy versus obchodní zákoník



V souvislosti s platnými účetními předpisy se již v roce 2002 vyskytly některé problémy ve vztahu k obchodnímu zákoníku. Zejména změny v promítání odložené daně vyvolaly určité rozpaky v řadách auditorů při ověřování účetních závěrek za rok 2002. Výbor pro metodiku KA ČR dospěl k závěru, že je nutné si ověřit promítání určitých operací v běžně vedeném účetnictví a v účetní závěrce z hlediska příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Proto KA ČR zorganizovala počátkem října loňského roku konzultaci s prof. Dědičem k ujasnění vybraných případů, k nimž nejčastěji směřují dotazy auditorů.

Výsledky konzultace, jejichž formulace byla prof. Dědičem schválena, uvádíme na následujících stranách.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek KA ČR

Obsah

1. Odložená daň	3
2. Promítání některých dalších účetních operací do výsledku hospodaření minulých let	4
3. Snižování základního kapitálu použitím vlastních akcií	4
4. Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami – vybrané problémy	5
5. Klasifikace účetní závěrky (řádná, mimořádná)	6
6. Úhrada ztráty obchodní společnosti	7
7. Dotazy k příplatkům do vlastního kapitálu	7
8. Dotazy k emisnímu ážiu	7
9. Pohledávka v cizí měně a její přihlášení konkursním věřitelem.....	8
10. Povinnost zveřejňování výroční zprávy a účetní závěrky	8

1. Odložená daň

1.1 Popis problému

Od roku 2002 došlo k podstatné změně účetních předpisů v pojmání kategorie odložené daně, jejímž prostřednictvím se zrealňuje ekonomická pozice účetní jednotky se zřetelem k přechodným rozdílům mezi odlišným přístupem k určitým skutečnostem z hlediska zákona o daních z příjmů oproti předpisům pro účetnictví. Odložená daň se promítá buď na vrub nebo ve prospěch nákladů či přímo vlastního kapitálu. Od roku 2002 došlo k rozšíření

- titulů pro promítnutí odložené daně,
- účetních jednotek, které mají povinnost o odložené dani účtovat (účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které mají povinnost auditu).

Většina běžných případů v souvislosti s odloženou daní se promítá do výsledku hospodaření po zdanění v příslušném (běžném) účetním období jako zvýšení nebo snížení nákladů. Jsou však i významné případy, které vyústí do vlastního kapitálu, a to při:

- zahájení uplatnění metody odložené daně – účetní předpisy stanoví, že rozdíly, jež vznikly v obdobích před uplatněním odložené daně, se vyúčtují jako zvýšení neuhrazené ztráty minulých let nebo nerozděleného zisku minulých let, resp. např. v § 59 odst. 6 vyhl. č. 500/2002 Sb. v účtové skupině 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření od 1. 1. 2003;
- změně metody u promítání odložené daně, což se při rozšíření titulů pro odloženou daň týkalo většiny účetních jednotek, které již před rokem 2002 o odložené dani účtovaly – účetní předpisy stanoví, že rozdíly se promítnou do vlastního kapitálu, resp. např. v § 59 odst. 6 vyhl. č. 500/2002 Sb. v účtové skupině 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření od 1. 1. 2003;
- přecenění v souvislosti s přeměnami společnosti a nepeněžními vklady v případech, které nastaly před rokem 2002, resp. v dalších případech od roku 2002, jestliže se nepromítly v souvislosti s přeměnou nebo vkladem; účetní předpisy stanoví, že odložená daň z přecenění se promítne u přeměn do vlastního kapitálu a u vkladů souvztažně k neuhrazené ztrátě minulých let nebo nerozděleného zisku minulých let.

Vybrané případy (účetní operace), jak je uvedeno výše, se promítají do stanovených složek vlastního kapitálu, které podlely schvalovacímu procesu za předcházející účetní období, např. podle § 187 odst. 1 písm. f) obchodního zákoníku. Jsou závěrkovými operacemi následujícího (následujících) účetních období a jsou tedy obsaženy v účetní závěrce podléhající schválení za běžné účetní období.

DOTAZY

1.1.1 Je postačující následné schválení v rámci schvalování účetní závěrky za běžné účetní období nebo k těmto účetním případům nutno mít stejnou kvalitu schválení před promítnutím do účetnictví běžného účetního období jako při schvalování nakládání s výsledkem hospodaření, tj. před sestavením účetní závěrky za běžné účetní období?

1.1.2 Kdo je ve smyslu obchodního zákoníku odpovědný za účetní případ a na základě jakého podkladu podepisuje účetní doklad podle § 11 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví?

ODPOVĚDI

ad 1.1.1 Obchodní zákoník obecně nestanoví, že jakákoliv operace s vlastním kapitálem podléhá schválení valnou hromadou, ledaže to výslovně vyžaduje - viz § 187 odst. 1 obchodního zákoníku. V dané souvislosti je nutné schválení valnou hromadou pro zvyšování a snižování základního kapitálu, rozdělení výsledku hospodaření včetně rozdělení společníkům a stanovení tantiém a pro úhradu ztráty.

§ 191 obchodního zákoníku stanoví působnost představenstva v návaznosti na působnost valné hromady podle obchodního zákoníku a stanov společnosti.

Pokud jde o vyčíslení vlastního kapitálu, navazuje obchodní zákoník na předpisy pro účetnictví.

Jestliže předpisy pro účetnictví stanoví promítnutí operací v souvislosti s odloženou daní i do složek vlastního kapitálu, tyto operace lze provádět i bez rozhodnutí valné hromady, jestliže stanoví společnost jinak, neboť obchodní zákoník takový postup nezakazuje. Doporučuje se, aby si účetní jednotky vytvořily pro tyto případy samostatné analytické účty.

UPOZORNĚNÍ – Není vyloučeno, že určité problémy mohou nastat v souvislosti s ovládací smlouvou a se smlouvou o převodu zisku, jestliže tyto smlouvy nebyly formulovány se zřetelem k postupům podle předpisů pro účetnictví.

ad 1.1.2 Za podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ podle § 11 odst. 1 písm. f) se považuje podpis člena statutárního orgánu nebo jiné osoby pověřené tím v rámci plnění jejích pracovních úkolů, popř. zástupce na základě plné moci. Jestliže však daná otázka patří i do rozhodovací působnosti valné hromady nebo dozorčí rady, musí být podpis člena statutárního orgánu či jiné oprávněné osoby podložen zápisem z valné hromady nebo z dozorčí rady, které o dané záležitosti rozhodovaly.

1.2 Popis problému

Platné účetní předpisy neobsahují vyčerpávající výčet konkrétních titulů pro vyčíslení odložené daně. Jedním ze sporných případů, který se diskutuje, je otázka uplatnění odložené daně v souvislosti s rozdílem z ocenění ekvivalencí, jestliže možnost ocenění ekvivalencí účetní jednotka využije (§ 27 odst. 5 zákona o účetnictví). Rozdíl z ocenění ekvivalencí se vztahuje k možnosti ocenění podílů s rozhodujícím nebo podstatným vlivem touto metodou a promítne se na zvláštní účet oceňovacích rozdílů z přecenění majetku (účet 414), který je zařazen ve směrné účtové osnově v účtové skupině pro kapitálové fondy.

Předpokládá se, že přecenění ekvivalencí se nezahrnuje do kategorie přechodných rozdílů pro uplatnění odložené daně. Rozdíl z ocenění ekvivalencí promítnutý na účet oceňovacích rozdílů z přecenění majetku se účelově váže k příslušným účtům majetku (účasti s rozhodujícím nebo podstatným vlivem), který lze oceňovat ekvivalencí. Z toho vyplývá, že při převodu majetku je

nutno zúčtovat i rozdíl z přecenění ekvivalencí a zajistit tak vrácení se zpět k historické ceně majetku a s tou pracovat při navazujících operacích u jednotlivých typů převodů majetku.

Na účet oceňovacích rozdílů z přecenění majetku (účet 414) se účtují i rozdíly z reálného ocenění vybraných případů cenných papírů a zajišťovacích derivátů. Ani v těchto případech se neuvažuje s titulem pro odloženou daň, neboť stejně jako u ocenění ekvivalencí ze znění účetních předpisů vyplývá, že zmíněný oceňovací rozdíl se přímo váže k účtům majetku, u kterého se rozdíl z přecenění reálnou hodnotou promítá tímto způsobem, přičemž při převodu tohoto majetku se zúčtuje v souvislosti s návratem k původní (historické) ceně.

Závěr

Částky oceňovacích rozdílů z přecenění majetku jsou ve smyslu účetních předpisů účelově vázány a nejsou disponibilním zdrojem v rámci vlastního kapitálu podle obchodního zákoníku, např. pro zvýšení základního kapitálu nebo úhradu ztráty. Nemohou tedy být ani předmětem rozdělování společníkům nebo členům družstva jako disponibilní složky vlastního kapitálu.

1.3 Popis problému

Při promítání odložené daně lze dospět k výsledku ve formě odložené daňové pohledávky, která vyústí ve vybraných případech do příslušných složek vlastního kapitálu, jak je uvedeno výše (fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření).

DOTAZY

Jak s částkami podle bodu 1.3 nakládat z hlediska obchodního zákoníku – lze je rozdělovat jako výsledek hospodaření, resp. další složky vlastního kapitálu? Ve kterém ustanovení obchodního zákoníku se najde opora?

ODPOVĚDI

Obchodní zákoník reaguje na disponibilní zdroje ve vlastním kapitálu. Pokud jde o rozdělování mezi akcionáře, postupuje se podle § 178 odst. 2 a 6. Jestliže neomezí nakládání zvláštní právní předpis (předpis pro účetnictví), bylo by možno omezit pouze na základě uplatnění zásady zachování vlastního kapitálu, která je zakotvena i příslušnou směrnicí EU. Tuto oblast lze samozřejmě řešit i ve stanovách obchodní společnosti.

2. Promítání některých dalších účetních operací do výsledku hospodaření minulých let

Popis problému

Již v současné době platné předpisy pro banky a ostatní finanční instituce stanoví promítání určitých účetních operací (opravy zásadních chyb, změny účetních metod) na účty výsledku hospodaření minulých účetních období. V budoucnu lze očekávat rozšíření těchto případů i mimo sektor finančních institucí.

DOTAZY

Analogické jako k bodu 1.1

ODPOVĚDI

Analogické jako k bodu 1.1

UPOZORNĚNÍ – Otázky a především odpovědi v bodě 1 jsou formulovány ve vztahu k akciovým společnostem. Ve společnostech s ručením omezeným se postupuje podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku pro tuto formu společnosti s tím, že odpovědi v bodě 1 se použijí obdobně (přiměřeně).

Shrnutí k bodům 1 a 2

Operace podle účetních předpisů nejsou obchodním zákoníkem přímo řešeny ve vztahu k otázkám formulovaným v těchto bodech. Doporučuje se řešit účetními předpisy v tom smyslu, že částky ze zvláštních operací podle účetních předpisů, které jsou promítány do vlastního kapitálu, jsou účelově vázány, resp. nejsou disponibilní (jsou omezeně disponibilné) z hlediska obchodního zákoníku. Zároveň nutno zajistit návaznost účetních předpisů na obchodní zákoník. V tomto smyslu byly uplatněny připomínky k návrhu novel vyhlášek k zákonu o účetnictví a předány 5. 11. 2003 ministerstvu financí.

3. Snižování základního kapitálu použitím vlastních akcií

DOTAZY

3.1 Jak se vypořádá rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a pořizovací cenou vlastních akcií?

3.2 Přehled právních kroků při použití listinných akcií (zatímních listů) a zaknihovaných akcií ve vztahu k účetním operacím snížení aktiv?

ODPOVĚDI

ad 3.1 Rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a pořizovací cenou vlastních akcií, které se použijí ke snížení základního kapitálu, se vypořádá jako rozvahová operace, tj. na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku, především s § 211.

V této souvislosti je však třeba zkoumat kompetence orgánů společnosti při rozhodování o tom, jakým způsobem (do které složky vlastního kapitálu) se rozdíl promítne.

Rozhodnutí o snížení základního kapitálu spadá do kompetence valné hromady - § 187 odst. 1 písm. b) obchodního zákoníku; další podrobnosti ke snížení základního kapitálu jsou v § 211 obchodního zákoníku a v § 173 ke stanovám společnosti. Vypořádání rozdílů mezi jmenovitou hodnotou a pořizovací cenou vlastních akcií nebo zatímních listů při jejich použití ke snížení základního kapitálu obchodní zákoník výslovně neřeší. Doporučuje se, aby způsob vypořádání rozdílů mezi jmenovitou hodnotou a pořizovací cenou vlastních akcií nebo zatímních listů schválila valná hroma-

da. Jestliže operaci neschválí valná hromada, schvaluje jí představenstvo a tím na sebe bere odpovědnost ve vztahu k akcionářům.

Při výše zmíněných operacích se musí vycházet i z ustanovení dalších paragrafů obchodního zákoníku. Např. podmínky pro nabytí vlastních akcií stanoví § 161a a § 161b obchodního zákoníku.

V zásadě § 161a odst.1 obchodního zákoníku stanoví udělení souhlasu valnou hromadou. V § 161a odst. 2 a 3 a v § 161b obchodního zákoníku jsou však uvedeny případy, kdy lze nabývat vlastní akcie bez souhlasu valné hromady. Zároveň např. z ustanovení § 161a odst. 2 obchodního zákoníku vyplývá, že existují případy nabytí vlastních akcií na základě rozhodnutí představenstva s povinností pro představenstvo seznámit nejbližší valnou hromadu s odpovídajícími skutečnostmi. Spíše obecné kompetence představenstva jsou vymezeny především § 191 obchodního zákoníku.

Celá řada dalších ustanovení obchodního zákoníku ukládá představenstvu konkrétní povinnosti nebo mu přiznává určitá práva, přičemž je třeba sledovat i stanovy akciové společnosti, které jsou upraveny § 173 obchodního zákoníku.

ad 3.2 Snížení základního kapitálu se promítá do účetnictví na základě nabytí účinnosti zápisu do obchodního rejstříku. V návaznosti na zápis snížení základního kapitálu v obchodním rejstříku zničí společnost vlastní akcie nebo zatímní listy, které má ve svém majetku, jestliže byly vydány v listinné podobě - viz § 213 odst. 2 obchodního zákoníku a zároveň s jejich úbytkem proti snížení základního kapitálu v účetnictví vyúčtuje i rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a pořizovací cenou vlastních akcií nebo zatímních listů.

Shrnutí některých obecných doporučení k bodu 3

V jednotlivých konkrétních případech je tedy nutno ověřovat den uskutečnění účetního případu, odpovědnost za účetní případ, jakož i podklady pro podpis na účetním dokladu podle § 11 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví v návaznosti na příslušná ustanovení obchodního zákoníku.

4. Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami – vybrané problémy

4.1 Porušení povinností stanovených v § 66a obchodního zákoníku účetní jednotkou ve vztahu k povinnosti auditora (zpráva a výrok auditora). Zvláštní případy uplatnění § 66a, jestliže ovládající osobou je Fond národního majetku, Konsolidační agentura nebo územní samosprávný celek.

4.2 Obsah zprávy o vztazích mezi propojenými osobami (dále jen zpráva o vztazích) – podrobnost informací ve zprávě

4.3 Počet úrovní propojených osob, např. u nadnárodních společností

4.4 Zpráva o vztazích, jestliže se konečná účetní závěrka ve smyslu příslušných ustanovení obchodního zákoníku sestavuje v průběhu účetního období.

Poznámka k bodu 4.2

V časopisu Auditor byly publikovány dva právní výklady ke zprávě o vztazích, a sice v č. 3/2002 výklad doc. Černé a ve zvláštní příloze k časopisu č. 3/2003 komentář prof. JUDr. Dědiče, Csc. a Ing. JUDr. Zrzavického. Názory autorů se liší; ve výkladu doc. Černé byly formulovány velmi široce požadavky na rozsah zprávy o vztazích, zatímco prof. Dědič bere v úvahu i vztah k některým dalším skutečnostem, jako je ochrana obchodního tajemství, ochrana utajovaných skutečností a ochrana osobních údajů se zřetelem k tomu, že zpráva o vztazích je veřejně přístupnou listinou ukládanou do obchodního rejstříku.

Ze strany auditorů je požadavek, aby Komora auditorů zaujala stanovisko k dané záležitosti jako vodítko pro práci auditorů. KA ČR opakovaně upozornila, že názor k ustanovením právních předpisů při jejich aplikaci v praxi jsou oprávněny v konkrétních případech vydávat pouze soudy. K výše uvedeným problémům se však komora vrátila při konzultaci s prof. Dědičem dne 8. 10. 2003 jako odborníkem v oblasti obchodního práva, i s ohledem na skutečnost, že v dohledné době nelze počítat s novelizací obchodního zákoníku a jeho upřesněním v daných záležitostech.

Stanoviska

ad 4.1 Byla diskutována otázka rizik pro účetní jednotku a auditora ve vztahu ke klientovi (ovládané osobě) v případech, kdy ovládaná osoba nezpracuje nebo nezveřejní zprávu o vztazích.

V první řadě se konstatovalo, že zpráva o vztazích, která se podle § 66a obchodního zákoníku připojuje k výroční zprávě, pokud má ovládaná osoba povinnost vyhotovovat výroční zprávu, není součástí výroční zprávy ve smyslu § 21 zákona o účetnictví. Ze znění § 66a odst. 9 předposlední věty obchodního zákoníku je zřejmé, že zpráva o vztazích je samostatným dokumentem upraveným obchodním právem. Z toho vyplývá, že nesplnění ustanovení § 66a odst. 9 a dalších obchodního zákoníku nelze pokutovat podle § 37 zákona o účetnictví, který v § 8 odst. 3 stanoví, že účetnictví je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetních knihách všechny účetní případy, které měla zaúčtovat podle § 3 tohoto zákona, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu a zveřejnila informace podle § 21a tohoto zákona. (To že nesplnění ustanovení § 66a obchodního zákoníku nepodléhá pokutám podle zákona o účetnictví, lze vyvodit i ze skutečnosti, že zprávu o vztazích sestavují a ukládají do sbírky listin obchodního rejstříku rovněž ovládané osoby, které nemají povinnost vyhotovovat výroční zprávu.)

To, že nezpracování a nezveřejnění zprávy o vztazích nepodléhá pokutě podle zákona o účetnictví však neznamená, že by byla ovládaná osoba zproštěna sankcionování obecně. Nesplnění povinností podle § 66a obchodního zákoníku je pod sankcí za neuložení zprávy o vztazích do sbírky listin obchodního rejstříku podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

Výše sankce činí až 50 tis. Kč, což je z hlediska ověřování auditorem většinou „pod materialitu“.

Zároveň je nutno upozornit, že nezpracování a neuložení zprávy o vztazích do sbírky listin obchodního rejstříku může založit i trestní odpovědnost podle § 125 odst. 2 trestního zákona (v důsledku porušení nebo ohrožení práv třetích osob při prokázání úmyslného zavinění).

Nezpracování a nezveřejnění zprávy o vztazích není důvodem pro zrušení společnosti soudem.

Pokud jde o případy, kdy ovládající osobou je Fond národního majetku, Konsolidační agentura nebo územní samosprávný celek, vztahuje se na ovládané osoby povinnost sestavit zprávu o vztazích podle ustanovení obchodního zákoníku, aniž by tyto případy byly předmětem zvláštního řešení – viz i dále k bodu 4.3.

Postup auditora, jestliže ovládaná osoba nezpracuje a nezveřejní zprávu o vztazích, zejména se zřetelem k tomu, že tato zpráva má chránit i menšinové společnosti, z jejichž strany hrozí určitá rizika účetní jednotce a tedy i auditorovi:

- při provádění auditu ověřit, zda ovládaná osoba uvedla v příslušných dokumentech (příloha v účetní závěrce, výroční zpráva) skutečnost, že nezpracuje a nezveřejní zprávu o vztazích;
- ve zprávě auditora uvést, že ovládaná osoba nezpracovala a nezveřejní (resp. nezveřejnila) zprávu o vztazích; tato skutečnost však nezakládá důvod pro klasifikaci výroku „s výhradou“, neboť, jak bylo uvedeno výše, se nedotýká úplnosti účetnictví.

Stanovisko k postupu auditora je uvedeno v kontextu s předcházejícím textem. Nenahrazuje auditorskou směrnici č. 54 – Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

ad 4.2 K obsahu zprávy o vztazích prof. Dědič konstatoval, že trvá na svém komentáři, který byl přetištěn ve zvláštní příloze k časopisu Auditor č. 3/2003. Zároveň sdělil, že konzultoval svá stanoviska s Komisí pro cenné papíry a její zástupci s nimi vyjádřili souhlas. Dále se shrnují základní východiska a předpoklady pro splnění požadavků na zprávu o vztazích:

- smyslem zprávy o vztazích je přinést základní informace o případných újmách ovládaných osob, které vyplývají ze vztahu ovládaní;
- protože zpráva o vztazích je veřejně přístupným dokumentem, musí být formulována se zřetelem k tomu, aby byly ochráněny citlivé údaje i s ohledem na konkurenci nebo k postojům menšinových akcionářů; k tomu se dodává, že právě menšinoví akcionáři (společníci), kteří nemají přístup k detailním informacím o činnosti daného subjektu, např. o konkrétních obchodních případech, by měly získat informace ze zprávy auditora v tom smyslu, že zpráva o vztazích neobsahuje (obsahuje) významné nesprávnosti;
- zpráva o vztazích by měla obsahovat obecnou charakteristiku plnění a protiplnění ze smluv, z jednostranných úkonů, popř. z dalších případů, které ovládaná osoba uskutečnila ve vztahu k ostatním propojeným osobám nebo třetím osobám z podnětu propojených osob v období, za které je tato zpráva zpracována, aniž by bylo nutné uvádět údaje o cenách jednotlivých transakcí, přičemž musí

být vyjádřeno, zda plnění, resp. protiplnění se poskytuje (neposkytuje) za obvyklých podmínek v obchodním styku jako všem ostatním partnerům;

- pokud nevznikla ovládané osobě žádná újma ze vztahů mezi propojenými osobami, postačí konstatování, že plnění a protiplnění bylo bez jakýchkoliv výhod a nevýhod. Jestliže však z poskytnutých plnění a protiplnění vznikla ovládané osobě újma, pak se musí vyčíslit výše této újmy a je třeba uvést i to, zda byla tato újma do konce účetního období uhrazena nebo byla uzavřena smlouva o její úhradě;
- zpráva o vztazích musí reagovat i na změny ve struktuře propojených osob v průběhu období, za které se zpracovává; to znamená, že pokud byly propojenými osobami subjekty jen část příslušného období, nelze vztahy k nim ve zprávě o vztazích pomínout.

Poznámka k bodu 4.2

V praxi se někdy složitá situace, vyplývající ze zveřejňování zprávy o vztazích a na druhé straně ze snahy nezveřejňovat důvěrné informace, obchází vypracováním dvou zpráv, a sice podrobné zprávy, která se předkládá k ověření auditorovi a stručná zpráva pro zveřejnění ve sbírce listin obchodního rejstříku. Takový postup je nepřijatelný a auditor by jej neměl akceptovat, neboť zveřejněna má být zpráva ověřená auditorem.

ad 4.3 Obchodní zákoník neukládá podávat přehled o struktuře propojených osob, nýbrž o vztazích mezi propojenými osobami, pokud existují. Jestliže neexistují mezi propojenými osobami vztahy, pak není třeba negativní konstatování ve zprávě uvádět, neboť ze zákona jde o pozitivní výčet vztahů mezi propojenými osobami ve smyslu stanoviska ad 4.2.

Zde je možno se vrátit i k otázce ad 4.1, pokud jde o Fond národního majetku, Konsolidační agenturu a územní samosprávný celek. Jestliže nebyly vztahy mezi těmito subjekty a jimi ovládanými osobami, není třeba tuto skutečnost zvlášť zmiňovat.

ad 4.4 Pokud se konečná účetní závěrka podle obchodního zákoníku sestavuje v průběhu účetního období, tj. mimořádná účetní závěrka podle zákona o účetnictví, je nutno k ní zpracovat a zveřejnit i zprávu o vztazích za vztahy mezi propojenými osobami od začátku účetního období do data pro sestavení konečné účetní závěrky.

5. Klasifikace účetní závěrky (řádná, mimořádná)

se zřetelem k tomu, zda proběhl schvalovací proces před sestavením konečné účetní závěrky

Popis problému

V daném případě se jedná o vztah § 220d odst. 3 obchodního zákoníku k § 17 a 19 zákona o účetnictví. Po

projednání ve Výboru pro metodiku KA ČR jsme dospěli k tomuto závěru:

Jestliže se konečná účetní závěrka sestavuje před schválením řádné účetní závěrky, pak úpravy z hlediska přeměn podle obchodního zákoníku nemají vliv na klasifikaci účetní závěrky a jedná se o řádnou účetní závěrku. Pokud se konečná účetní závěrka sestavuje po schválení řádné účetní závěrky, konečná účetní závěrka se klasifikuje jako mimořádná. V tomto případě je však určitá kolize ke znění § 19 odst. 1 první věty zákona o účetnictví, neboť by se jako mimořádná účetní závěrka klasifikovala závěrka sestavená k poslednímu dni účetního období, i když s doplněním dodatečných úprav, které se týkají přeměn.

DOTAZ

Je výše uvedený závěr v souladu s ustanoveními obchodního zákoníku?

ODPOVĚĎ

Ano.

6. Úhrada ztráty obchodní společnosti

Popis problému

Předpokládáme, že volba zdroje pro úhradu ztráty obchodní společnosti je v kompetenci příslušného orgánu společnosti. To znamená, že v případě existence jiných zdrojů ve vlastním kapitálu než je základní kapitál, nemusí být úhrada ztráty řešena snížením základního kapitálu. Např. jsou-li vytvořeny ostatní kapitálové fondy, lze je na základě souhlasu příslušného orgánu společnosti použít na úhradu ztráty, aniž by se čerpal rezervní fond v zákonné výši.

ODPOVĚĎ

Ano, předpoklad je správný.

7. Dotazy k příplatkům do vlastního kapitálu

7.1 Lze uvažovat o tom, že by akcionáři měli možnost poskytnout příplatek do vlastního kapitálu mimo základní kapitál, emisní ážio a příplatek na tvorbu zákonného rezervního fondu, např. na úhradu ztráty akciové společnosti? – Jedná se o analogii uplatnění § 121 obchodního zákoníku, nikoliv o důsledky ovládací smlouvy podle § 66a a dalších obchodního zákoníku.

7.1 ODPOVĚĎ

Ano. Není třeba pochybovat, není důvod, proč by nemohli akcionáři poskytnout příplatek do vlastního kapitálu, neboť zákon to nazakazuje. Je to však vždy dobrovolné rozhodnutí akcionářů.

Znamená to, že i v případě, kdy valná hromada odsouhlasí příplatek do vlastního kapitálu, nevzniká pro akcionáře právní závazek.

V dané souvislosti se diskutovala i otázka, v jakém případě by akcionáři mohli vzniknout závazek, čili, na zá-

kladě jakého právního aktu by se změnilo pojetí dobrovolného příspěvku ve smyslu obchodního zákoníku na příspěvek povinný. To by byl zvláštní případ, k němuž by mohlo dojít na základě uzavření smlouvy mezi akciovou společností a akcionáři (šlo by zřejmě o smlouvu nepojmenovanou). Je však nutno si uvědomit, že podpisem takovéto smlouvy by na sebe akcionář bral značné riziko. Např. při vyhlášení konkurzu na akciovou společnost by se pohledávka za akcionářem z výše uvedené smlouvy stala vymahatelnou, neboť by byla součástí konkurzní podstaty.

Z výše uvedeného vyplývá i postup v účetnictví. Jestliže jde o dobrovolný příspěvek akcionářů účtuje se až o jeho příjmu. V akciové společnosti se neúčtuje o pohledávce za akcionáři a akcionář - účetní jednotka neúčtuje o závazku. Tuto skutečnost lze popsat v příloze v účetní závěrce ovšem s upozorněním, že nejde o právní pohledávku u akciové společnosti a právní závazek u akcionáře.

Naopak u uzavření nepojmenované smlouvy mezi akcionáři (akcionářem) a akciovou společností, kterou se mění příspěvek do vlastního kapitálu na příspěvek povinný, se vyúčtuje pohledávka za akcionáři, která vzniká dnem nabytí účinnosti smlouvy a ve prospěch příslušného účtu ostatních kapitálových fondů; akcionář-účetní jednotka vyúčtuje ke dni účinnosti smlouvy závazek ve vztahu k akciové společnosti se souvztázným zápisem na vrub příslušného účtu majetkových podílů. K projednání příplatků k vlastnímu kapitálu v akciové společnosti navozenému ustanovením § 121 obchodního zákoníku, týkajícím se společnosti s ručením omezeným, je vhodné dodat, že postup ve společnosti s ručením omezeným má odlišný procedurální charakter, a to právě proto, že § 121 výslovně stanoví pro danou situaci postup, jakož i jiné právní důsledky, přičemž se v daném případě musí vždy postupovat podle znění tohoto paragrafu. Jestliže se ve společnosti s ručením omezeným postupuje podle § 121 odst. 1 obchodního zákoníku, tzn., že je uložena společníkům povinnost příplatku do vlastního kapitálu, pak jde o právní pohledávku za společníky, která je vymahatelná. V účetnictví se tato pohledávka promítne ve vztahu k ostatním kapitálovým fondům ke dni účinnosti rozhodnutí valné hromady.

7.2 Jestliže jsou příplatky do vlastního kapitálu podle bodu 7.1 spláceny v cizí měně, což se týká obou typů společností, mohou vznikat z těchto operací kurzové rozdíly, nebo se naopak musí hledat analogie jako u splácení vkladů do základního kapitálu, při němž kurzové rozdíly nevznikají?

7.2 ODPOVĚĎ

Mělo by se postupovat analogicky jako u vkladů do základního kapitálu, neboť příplatek je svou ekonomickou povahou vkladem mimo základní kapitál.

8. Dotazy k emisnímu ážiu

8.1 Lze ve společnosti s ručením omezeným vytvářet emisní ážio?

8.1 ODPOVĚĎ

Ano, ve společnosti s ručením omezeným lze emisní ážio vytvářet. Opora je v § 109 obchodního zákoníku,

v jehož odst. 3 je uvedeno: „Ustanovení § 163a odst. 3 a 4 se použijí přiměřeně.“

8.2 Jestliže je emisní ážio spláceno v cizí měně, mohou vznikat z této operace kurzové rozdíly? Jedná se o obdobný problém jako v bodě 7.2 a týká se jak společnosti s ručením omezeným, tak akciové společnosti.

8.3 ODPOVĚĎ

Stejná jako u bodu 7.2.

9. Pohledávka v cizí měně a její přihlášení konkurzním věřitelem

Popis problému

Podle § 20 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů se pohledávka v cizí měně přihlašuje v přepočtu podle kurzu vyhlášeného Českou národní bankou ke dni prohlášení konkurzu. Tím dojde ke změně výše pohledávky ve srovnání s její výší podle účetních předpisů (účetní předpisy stanoví přepočet u věřitele ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje). V souvislosti s tím je nutno rozhodnout, zda na základě přihlášení pohledávky konkurzním věřitelem vznikají kurzové rozdíly v důsledku změny charakteru pohledávky.

ODPOVĚĎ

Charakter pohledávky se nemění a v účetnictví věřitele zůstává v původní výši vyjádřené v cizí měně a v přepočtu na Kč podle účetních předpisů. To znamená, že ke dni přihlášení pohledávky se tato v účetnictví věřitele nepřepočítává a tudíž nevzniká kurzový rozdíl.

Výše citované ustanovení zákona o konkurzu a vyrovnání se chápe jen pro účely přihlášení pohledávky, při němž se vyčísluje právo věřitele ve vztahu ke konkurzní podstatě.

10. Povinnost zveřejňování výroční zprávy a účetní závěrky

Popis problému

Pokud účetní jednotka nesplní povinnosti stanovené pro zveřejnění zákonem o účetnictví, auditor to zjistí až následně, tj. při ověřování skutečností následujícího účetního období podle § 14 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. Při projednávání v rámci KA ČR se konstatovalo, že tato skutečnost se ve smyslu výše citovaného §14, který stanoví povinnosti při provádění auditu, nedotýká zprávy a výroku auditora k auditu účetní závěrky a výroční zprávy.

Účetní jednotce, která nesplní povinnost zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy, se ukládá pokuta podle příslušných ustanovení zákona o účetnictví.

DOTAZY

Jaké důsledky se vyvozují ve vztahu k účetní jednotce, jež nesplní povinnost zveřejnění z hlediska obchodního zákoníku?

Je nesplnění povinnosti zveřejnění důvodem pro zrušení společnosti?

ODPOVĚDI

Lze odvodit, že se na účetní jednotku, pokud neuloží účetní závěrku a výroční zprávu do sbírky listin obchodního rejstříku, vztahují sankce podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, tj. až do výše 50 tis. Kč.

Neuložení účetní závěrky a výroční zprávy může založit i trestní odpovědnost podle § 125 odst. 2 trestního zákona (v důsledku porušení nebo ohrožení práv třetích osob při prokázání úmyslného zavinění).

Nesplnění povinnosti zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy není důvodem pro zrušení společnosti.

Poznámka

Opakují se dotazy na formu splnění povinnosti zveřejnění, ke kterému již KA ČR zveřejnila stanovisko ministerstva financí. Proto se znovu upozorňuje, že postup je stanoven v § 21a odst. 4 zákona o účetnictví. Znění tohoto ustanovení je v souladu s § 7 odst. 1 druhou větou nařízení vlády č. 503/2000 Sb., o Obchodním rejstříku. Povinnost účetní jednotky je splněna předáním účetní závěrky a výroční zprávy obchodnímu rejstříku nebo Komisi pro cenné papíry.

Za nesplnění povinnosti podle § 4 výše citovaného nařízení vlády neodpovídá účetní jednotka.