

ÚČETNÍ OPERACE KAPITÁLOVÝCH SPOLEČNOSTÍ

daňové a právní souvislosti

MD

D

- *úpis a úhrada vkladů*
- *vznik kapitálové společnosti*
- *operace s vlastním kapitálem*
 - *zvyšování základního kapitálu*
 - *snižování základního kapitálu*
 - *příplatek mimo základní kapitál*
 - *vypořádací podíl v s. r. o.*
- *oceňování a operace s cennými papíry*
- *zjišťování, zdaňování a rozdělování výsledku hospodaření*
- *účetní případy v kontextu obchodního zákoníku a zákona o daních z příjmů*

Viola Šebestíková

ÚČETNÍ OPERACE KAPITÁLOVÝCH SPOLEČNOSTÍ

daňové a právní souvislosti

GRADA Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

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

Edice Účetnictví a daně

Prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Účetní operace kapitálových společností

daňové a právní souvislosti

3. aktualizované a přepracované vydání

Vydání odborné knihy schválila Vědecká redakce nakladatelství Grada Publishing, a.s.

Recenze: Prof. Ing. Hana Vomáčková, CSc.

Vydala GRADA Publishing, a.s. U Průhonu 22, Praha 7,
jako svou 4589. publikaci

Realizace obálky Jan Dvořák

Zlom Milan Vokál

Odpovědný redaktor Ing. Václav Marád, CSc.

Počet stran 256

Třetí vydání, Praha 2005, 2009, 2011

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s.

© **GRADA Publishing, a.s., 2011**

ISBN 978-80-247-4018-8 (tištěná verze)

ISBN 978-80-247-7214-1 (elektronická verze ve formátu PDF)

ISBN 978-80-247-7215-8 (elektronická verze ve formátu EPUB)

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

Obsah

Úvodní slovo autorky	8
Seznam zkratek a zkratkových slov	9
1. Operace při vzniku kapitálové společnosti	11
1.1 Právní souvislosti založení a vzniku kapitálové společnosti	11
1.1.1 Akciová společnost	12
1.1.2 Společnost s ručením omezeným	15
1.2 Úpis a úhrada vkladu z pohledu příjemce vkladu	17
1.3 Úpis a úhrada vkladu z pohledu vkladatele	21
1.4 Účtování úhrady základního kapitálu peněžitým vkladem	24
1.4.1 Úhrada v cizí měně	27
1.5 Účtování úhrady základního kapitálu nepeněžitým vkladem	28
1.5.1 Vklad dlouhodobého hmotného majetku (DHM)	33
1.5.2 Vklad dlouhodobého nehmotného majetku (DNM)	39
1.5.3 Vklad zásob	41
1.5.4 Vklad pohledávky	43
1.5.5 Vklad cenného papíru	45
1.6 Případy peněžitých náhrad v souvislosti s nepeněžitými vklady	46
1.6.1 Nepřejítí práva k hmotnému nebo nehmotnému majetku	46
1.6.2 Peněžitá náhrada nedobytné pohledávky	50
1.6.3 Peněžitá náhrada rozdílu mezi upsanou a reálnou hodnotou nepeněžitého vkladu	52
1.6.4 Peněžitá náhrada rozdílu mezi hodnotou nepeněžitého vkladu a jmenovitou hodnotou akcií	55
1.7 Nesplacení vkladů	63
1.8 Zřizovací výdaje	66
1.9 Neúčinné upsání akcií	70
2. Operace s vlastním kapitálem	74
2.1 Zvýšení základního kapitálu	74
2.1.1 Zvýšení základního kapitálu upsáním nových akcií (§ 203 až § 206 ObchZ)	75
2.1.1.1 Emisní ážio	83

2.1.1.2	Možnost započtení pohledávky vůči společnosti při zvýšení základního kapitálu	84
2.1.2	Zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti (§ 208 a § 209 ObchZ)	88
2.1.3	Podmíněné zvýšení základního kapitálu (§ 160 a § 207 ObchZ)	92
2.1.3.1	Opční listy	98
2.1.4	Kombinované zvýšení základního kapitálu (§ 209a ObchZ)	101
2.1.4.1	Možnost zvýhodnění zaměstnanců při úpisu akcií	101
2.2	Snížení základního kapitálu (§ 211 až 216c ObchZ)	105
2.2.1	Snížení základního kapitálu k pokrytí ztráty	107
2.2.2	Snížení základního kapitálu s výplatou akcionářům	109
2.2.3	Povinné snížení základního kapitálu zrušením vlastních akcií	115
2.2.4	Snížení základního kapitálu upuštěním od vydání akcií	121
2.3	Rezervní fond	123
2.4	Příplatek mimo základní kapitál u společnosti s ručením omezeným	126
2.5	Obchodní a vypořádací podíl ve společnosti s ručením omezeným	129
2.5.1	Prodej obchodního podílu	129
2.5.2	Obchodní podíl v zástavě	132
2.5.3	Vypořádací podíl při zániku účasti společníka	134
2.5.4	Obchodní a vypořádací podíl při úmrtí společníka	144
3.	Operace s cennými papíry	148
3.1	Účetní charakteristika skupin cenných papírů	149
3.2	Pořizování cenných papírů a podílů	154
3.2.1	Charakteristika dluhových cenných papírů	154
3.2.2	Oceňování cenných papírů a podílů při pořízení	155
3.2.3	Přesuny mezi jednotlivými skupinami cenných papírů a podílů	157
3.3	Oceňování cenných papírů k datu účetní závěrky	159
3.3.1	Oceňování cenných papírů reálnou hodnotou	159
3.3.1.1	Cenné papíry k obchodování	161
3.3.1.2	Ostatní cenné papíry	165
3.3.2	Oceňování majetkových účastí ekvivalencí	166
3.3.3	Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	168
3.4	Prodej cenných papírů a podílů	171
3.5	Směnky	178
3.6	Deriváty	183
4.	Operace při zjišťování a rozdělování výsledku hospodaření	189
4.1	Zjišťování výsledku hospodaření	189
4.1.1	Odložená daň z příjmů	193
4.2	Rozdělení zisku	206
4.2.1	Výplata dividend (podílů na zisku)	208

4.2.2	Omezení výplaty dividend, podílů na zisku a jiných výplat ze zisku	213
4.2.3	Odměňování členů statutárních orgánů.	218
4.2.3.1	Jednatel a dozorčí rada společnosti s r. o.	218
4.2.3.2	Představenstvo a dozorčí rada a. s.	221
4.2.4	Smlouva o převodu zisku, ovládací smlouva	223
4.3	Ztráta společnosti	229
4.4	Účetní závěrka a povinnosti z ní plynoucí	232
Příloha 1: Použitý účtový rozvrh		237
Příloha 2: Seznam schémat		244
Literatura		246
Rejstřík		248

Úvodní slovo autorky

Vážení čtenáři,

do rukou se vám dostává třetí, upravené a aktualizované, vydání publikace, která poprvé vyšla v roce 2005. Od prvopočátku bylo mým cílem směřovat pozornost čtenáře především na účetní zobrazení specifických operací kapitálových společností, tj. těch společností, u nichž mají vznik a změny základního, resp. vlastního kapitálu nezastupitelnou roli jak z pohledu společnosti, tak z pohledu jejích zakladatelů a vlastníků. Vzhledem k tomu, že účtování změn základního a v řadě případů i ostatního vlastního kapitálu musí vycházet z ustanovení obchodního práva, snažila jsem se skloubit metodiku účtování s touto základní právní normou. A přesto, že změny vlastního kapitálu nemají přímý dopad do nákladů či výnosů, existují mnohé účetní operace související s vlastním kapitálem (např. účtování zřizovacích výdajů, snižování základního kapitálu s výplatou společníkům, rozdělování zisku, výplata odměn statutárním orgánům, nakládání s majetkovými a dluhovými cennými papíry jako protipólem existence vlastního a cizího kapitálu), mohou vznikat velmi významné daňové souvislosti, na které musíme být ve společnosti při účtování a hlavně při zdaňování výsledku hospodaření připraveni. Proti předchozím vydáním byla z publikace vyňata kapitola zabývající se operacemi s podnikem jako celkem. Šlo o poměrně zúžený výčet těchto operací, kdy při snaze o jejich naplnění by mohla publikace obsahově narůst do nežádoucích rozměrů a z mého pohledu by se narušilo užší, monotematické zaměření na vlastní kapitál fungující společnosti.

Domnívám se, že publikace svou komplexností zpracování vybraných tematických oblastí poskytne cenné informace i praktické příklady nejen ekonomům a účetním kapitálových společností, ale i jejich vlastníků, také auditorům, daňovým poradcům, manažerům a jednatelům. A v neposlední řadě může být velmi nápomocná při studiu studentům vysokých škol ekonomického zaměření, kteří často nacházejí uplatnění v hospodářské praxi obchodních společností.

Autorka

Seznam zkratk a zkratkových slov

a. s.	akciová společnost
BCP	Burza cenných papírů Praha, a. s.
b. o.	běžné období
CP	cenné papíry
ČOM	čistý obchodní majetek
ČÚS	české účetní standardy pro podnikatele
DCPaP	dlouhodobé cenné papíry a podíly
DCP	dluhový cenný papír
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNHM	dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DzP	daň z příjmů
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
FM	finanční majetek
JH	jmenovitá hodnota
KCPaP	krátkodobé cenné papíry a podíly
KFM	krátkodobý finanční majetek
KS	konečný stav
m. o.	minulé období
ObčZ	občanský zákoník
ObchZ	obchodní zákoník
OcR	oceňovací rozdíl
OM	oběžný majetek
OR	obchodní rejstřík
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PC	pořizovací cena
PS	počáteční stav
PÚA	přechodné účty aktiv
PÚP	přechodné účty pasiv
RF	rezervní fond
RM-S	RM-Systém, a. s.
RÚZ	roční účetní závěrka
SCP	středisko cenných papírů

s. r. o.	společnost s ručením omezeným
VH	výsledek hospodaření
VZZ	výkaz zisku a ztráty
ZC	zůstatková cena
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZK	základní kapitál
ZoR	zákon o rezervách
ZoÚ	zákon o účetnictví
ZSŠ	zákon směnečný a šekový
ZSDP	zákon o správě daní a poplatků
ZoDDDPN	zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí
ZoDN	zákon o dani z nemovitostí

1. Operace při vzniku kapitálové společnosti

1.1 Právní souvislosti založení a vzniku kapitálové společnosti

Mezi obchodními společnostmi, které jsou zakládány především za účelem podnikání, mají nejvýznamnější postavení **kapitálové společnosti**. Společníci těchto společností upisují při založení povinnou výši vkladu, jímž vytvářejí základní kapitál, přičemž podmínkou vzniku společnosti je, že upsaná výše základního kapitálu bude zapsána v obchodním rejstříku. I když obchodní zákoník hovoří ve vztahu ke kapitálovým společnostem i o komanditní společnosti, budou předmětem zájmu této publikace typické kapitálové společnosti, jako je společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Jde o právnické osoby, které mohou být založeny jedním i více zakladateli, a to jak právnickou, tak fyzickou osobou.

Rozhodující pro vznik kapitálové společnosti je vytvoření **základního kapitálu** (ZK), který je peněžním vyjádřením souhrnu peněžitých a nepeněžitých vkladů všech společníků do obchodní společnosti.

Obchodním zákoníkem je **vklad společníka** definován jako „souhrn peněžních prostředků (peněžitý vklad) nebo jiných penězi ocenitelných hodnot (nepeněžitý vklad), které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti na společnosti“ (§ 59 odst. 1 ObchZ). Minimální výše vkladu jednoho společníka je limitována pouze ve společnosti s ručením omezeným a musí činit alespoň 20 000 Kč (§ 109 odst. 1 ObchZ), přičemž každý společník se může účastnit na základním kapitálu pouze jedním vkladem. Výši vkladu lze stanovit pro jednotlivé společníky rozdílně, přičemž musí být dělitelná na celé tisíce. U akciové společnosti je výše vkladu jednotlivých akcionářů závislá na počtu a hodnotě upsaných akcií. Celková výše upsaných vkladů musí souhlasit s výší základního kapitálu společnosti.

V souvislosti s vkladem musí být dodrženy určité podmínky:

- jedná se o majetek představovaný penězi nebo jinou majetkovou hodnotou,
- vklad musí být ocenitelný v penězích,
- majetek jako předmět vkladu musí být samostatně převoditelný, nesmí být závislý na osobě vkladatele,
- společník převádí vklad na společnost za účelem vzniku podílu na společnosti, čímž nabývá právo účasti na výsledcích podnikání společnosti.

Vklady spočívající v závazcích týkajících se provedení prací nebo v poskytnutí služeb jsou zakázány (§ 59 ObchZ).

Vklad se stává majetkem společnosti, a proto společník nemá právo na jeho vrácení (to připadá v úvahu jen při snížení základního kapitálu s výplatou společníkům) a nemůže s ním ani nakládat. Jinak by se jednalo o půjčku a nikoli o vklad.

1.1.1 Akciová společnost

Akciová společnost (a. s.) je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Společnost **odpovídá za porušení** svých závazků celým svým majetkem. **Akcionář neručí** za závazky společnosti.

Akciová společnost může být založena na základě veřejné nabídky akcií (§ 164 až § 171 ObchZ) nebo bez veřejné nabídky k upsání (§ 172 ObchZ).

Založení s veřejnou nabídkou akcií spočívá v tom, že několik osob (stačí i jedna) – potenciálních zakladatelů akciové společnosti – potřebuje pro vytvoření základního kapitálu získat širší okruh vkladatelů. Těm, prostřednictvím veřejné nabídky akcií, sdělí podmínky nabytí cenných papírů, jejichž přijetím dojde k uzavření smlouvy směřující k nabytí těchto cenných papírů a ke vzniku akciové společnosti. K upsání na základě veřejné nabídky akcií dochází zápisem do **listiny upisovatelů**. Podmínkou pro zápis této společnosti do obchodního rejstříku, je – na rozdíl od založení bez veřejné nabídky – konání ustavující valné hromady.

Druhým způsobem založení společnosti je **založení bez veřejné nabídky**. V tomto případě se zakladatelé dohodnou v zakladatelské smlouvě, že v určitém poměru upíší akcie na celý základní kapitál společnosti, čímž se nevyžaduje veřejná nabídka akcií a konání ustavující valné hromady. Proto veškerá rozhodnutí, která přijímá ustavující valná hromada při veřejné nabídce, musí být obsažena v zakladatelské smlouvě (stanovy, orgány společnosti, schválení předmětu nepeněžitého vkladu). Pro většinu těchto „soukromých“ akciových společností je typické, že akcionáři (vlastníci) pracují ve společnosti. V průběhu roku jim akciová společnost vyplácí mzdu, na konci roku získávají podle výsledku hospodaření (dosaženého zisku) dividendu.

Společnost může být **založena jedním zakladatelem**, je-li zakladatel **právníkou osobou**, jinak dvěma nebo více zakladateli. Zakládají-li společnost dva nebo více zakladatelů, uzavřou **zakladatelskou smlouvu**. Zakládá-li společnost jeden zakladatel, podepíše **zakladatelskou listinu**. Součástí zakladatelské smlouvy a zakladatelské listiny musí být návrh stanov společnosti.

Zakladatelská smlouva nebo zakladatelská listina musí obsahovat:

- a) firmu, sídlo a předmět podnikání,
- b) navrhovaný základní kapitál,
- c) počet akcií a jejich jmenovitou hodnotu; mají-li být vydány akcie různých druhů, jejich název a popis práv s nimi spojených,
- d) kolik akcií jednotliví zakladatelé upisují; má-li být k vytvoření základního kapitálu společnosti použito nepeněžitěho vkladu, i určení předmětu nepeněžitěho vkladu a způsob jeho splacení.

Při veřejné nabídce akcií musí zakládací dokument dále obsahovat:

- e) dobu a místo upisování akcií,
- f) postup při upsání akcií převyšujících navrhovaný základní kapitál,
- g) určení, že splacení vkladu lze pouze peněžitými vklady,
- h) místo a dobu pro splacení části upsaných akcií a její výše,
- ch) emisní kurs upisovaných akcií,
- i) způsob svolání ustavující valné hromady upisovatelů,
- j) způsob tvoření rezervního fondu.

Hodnota **základního kapitálu** společnosti založené s veřejnou nabídkou akcií musí činit alespoň **20 000 000 Kč**, přičemž **nesmí být upisovány nepeněžitě vklady**, při úpisu bez veřejné nabídky akcií musí být základní kapitál alespoň v částce **2 000 000 Kč**.

Úpis akcií se provádí v **emisním kursu**, jímž se rozumí částka, za níž společnost vydává akcie – nesmí být nižší než jmenovitá hodnota akcie. To znamená, že akciová společnost může vydávat akcie za jejich jmenovitou hodnotu, ale i za hodnotu vyšší. Obchodní zákoník však výslovně zakazuje vydávat akcie za částku nižší než je jejich jmenovitá hodnota (§ 163a ObchZ). Rozdíl mezi vyšším emisním kursem a jeho nižší jmenovitou hodnotou se nazývá **emisní ážio**.

Před podáním návrhu na zápis a. s. do obchodního rejstříku musí být upsána celá výše základního kapitálu, splaceno případné emisní ážio a alespoň 30 % upsaného peněžitěho vkladu (§ 170 odst. 1 ObchZ), nepeněžitý vklad musí být splacen zcela (§ 59 ObchZ).

Akcie jsou cenným papírem, s nímž jsou spojena práva akcionáře jako společníka podílet se podle ObchZ a stanov společnosti na jejím řízení, jejím zisku a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti. Toto právo vzniká akcionáři společníkovi ode dne zápisu základního kapitálu, na němž se podílí, do obchodního rejstříku, i když společnost ještě nevydala akcie nebo zatímní listy (§ 155 ObchZ).

Akcie v listinné podobě musí obsahovat:

- a) firmu a sídlo společnosti,
- b) jmenovitou hodnotu,
- c) označení formy akcie,
- d) výši základního kapitálu a počet akcií k datu emise (vydání) akcie,
- e) datum emise.

Obchodní zákoník považuje za:

- **formu akcií** akcie na jméno a akcie na majitele (§ 156 ObchZ),
- **druhy akcií** akcie kmenové (§ 155 ObchZ) a akcie prioritní (§ 159 ObchZ).

U akcií na jméno musí být společností veden seznam akcionářů, v němž se zapisuje druh a forma akcie, její jmenovitá hodnota, firma nebo název a sídlo právnické osoby, u fyzické osoby její jméno a bydliště, číselné označení akcie. Výhodou pro společnost je, že má přehled o akcionářích, přičemž práva spojená s akciemi na jméno vůči společnosti mohou vykonávat pouze osoby uvedené v seznamu. Obecně platí, že listinnou akcii na jméno lze převést na nového vlastníka pouze rubopisem a předáním. Společnost má právo zakotvit ve stanovách omezení převoditelnosti akcií (schválení třemi čtvrtinami hlasů přítomných akcionářů). Pokud jde o konání valné hromady, zaslání pozvánky na ni je jednodušší a levnější, podmínkou je, že představenstvo zašle pozvánku všem akcionářům dle seznamu nejméně 30 dní před konáním valné hromady.

Akcie na majitele je neomezeně převoditelná a práva z ní vyplývající má její momentální držitel, resp. osoba vedená v evidenci zaknihovaných cenných papírů. Společnost eviduje jen čísla akcií, přičemž většinou nemá přehled o struktuře svých akcionářů. Pro majitele těchto akcií je výhodou snadná převoditelnost akcií, nezátížení právními nebo administrativními formalitami. Naopak, jistou nevýhodou, zvláště pro společnosti s menším počtem vzájemně známých akcionářů, může být způsob uveřejnění konání valných hromad, a to nejméně v jednom celostátně distribuovaném deníku určeném ve stanovách. S tím jsou spojeny poměrně nemalé finanční náklady, vynakládané při každém svolání valné hromady.

Kmenové akcie jsou „obyčejné“ akcie, které obchodní zákoník nijak nepojmenovává a nejsou s nimi spojena žádná zvláštní práva.

Prioritní akcie jsou v závislosti na určení ve stanovách druhem akcií, s nimiž jsou spojena přednostní práva týkající se dividendy. Jejich souhrn nesmí překročit polovinu základního kapitálu. Obvykle s prioritními akciemi není spojeno právo hlasování na valné hromadě. Není-li prioritní dividenda vyplacena, nabývá akcionář hlasovacího práva do doby, kdy je prioritní dividenda opět vyplacena. Vydání akcií,

s nimiž je spojeno právo na „určitý úrok“ nezávisle na hospodářských výsledcích společnosti, není dovoleno.

Dalším druhem cenného papíru, který může vydávat pouze akciová společnost, jsou **zatímní listy** (§ 176 ObchZ). Zatímní list je vydán upisovateli – akcionáři bezprostředně po zápisu společnosti do obchodního rejstříku, pokud upisovatel nesplatil celý emisní kurs upsané akcie před tímto zápisem. Zatímní list prakticky nahrazuje všechny upsané a nesplacené akcie jednoho druhu do doby jejich splacení. Má náležitosti akcií, navíc obsahuje splacenou a nesplacenou část emisního kursu akcií a lhůtu pro jejich splacení. Zatímní list je cenným papírem na jméno, se kterým jsou spojena práva vyplývající z akcií, které zatímní list nahrazuje. Zatímní list vymění společnost akcionáři za akcie po splacení jmenovité hodnoty akcií, které zatímní list nahrazuje.

Upsáním akcií a jejich splacením v minimálně zákonné výši získává upisovatel ke dni zápisu společnosti do obchodního rejstříku podíl na akciové společnosti a stává se **akcionářem**. Vzniká mu **obchodní podíl** v a. s.¹ a s tím spojené určité povinnosti, ale i práva s tím spojená (§ 61 ObchZ).

Akcionář:

- je **povinen zaplatit** společnosti celý emisní kurs upsaných akcií v době určené ve stanovách, **nejpozději však do jednoho roku od zápisu společnosti** do obchodního rejstříku;
- po dobu trvání společnosti ani v případě jejího zrušení není oprávněn požadovat vrácení svých majetkových vkladů (vyjma plnění při snížení základního kapitálu).

Akcionář má právo:

- **podílet se na zisku** společnosti (dividenda), který valná hromada podle výsledku hospodaření určila k rozdělení;
- **podílet se na likvidačním zůstatku** po zrušení společnosti s likvidací;
- **účastnit se valné hromady**, hlasovat na ní, požadovat na ní vysvětlení a uplatňovat návrhy.

1.1.2 Společnost s ručením omezeným

Druhou, velmi častou formou kapitálové společnosti, je **společnost s ručením omezeným** (s. r. o.). Její vznik obvykle souvisí se soukromým podnikáním občanů.

¹ obchodní podíl v a. s. = $\frac{\text{jmenovitá hodnota akcií akcionáře}}{\text{jmenovitá hodnota všech akcií}}$

Atraktivnost vyplývá jak z výše zdanění zisku společnosti ve srovnání se zdaněním zisku fyzické osoby (OSVČ), tak z výše upsaného základního kapitálu, tak také ze způsobu ručení společníků za závazky společnosti. Toto ručení společníků je omezeno jejich nesplacenými vklady, avšak trvá tak dlouho, dokud není splacení vkladu – a míní se tím splacení vkladů všech společníků – zapsáno do obchodního rejstříku (§ 106 odst. 2 ObchZ). Obliba zakládání tohoto typu obchodní společnosti je dána podstatně větší pružností při zakládání společnosti, při zvyšování a snižování základního kapitálu apod.

Rozhodujícím zakládacím dokumentem je **společenská smlouva**, která určuje název právnické osoby, firmu a sídlo společnosti, předmět činnosti, výši základního kapitálu, jednotlivé společníky, výši jejich vkladů a způsob splácení vkladů.

Je-li společnost založena **jedním zakladatelem**, může být zapsána do obchodního rejstříku, jen když je v **plné výši splacen** její základní kapitál. Místo společenské smlouvy je dokladem pro založení společnosti **zakladatelská listina**, která musí mít formu notářského zápisu.

Společnost odpovídá za porušení svých závazků **celým svým majetkem**. **Společníci ručí** společně a nerozdílně za závazky společnosti **do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků** podle stavu zápisu v obchodním rejstříku (§ 106 odst. 2 ObchZ).

I nadále platí, že společnost s ručením omezeným může být založena pouze jedinou osobou, a to právnickou i fyzickou. Avšak společník – fyzická osoba může být jediným společníkem nejvýše ve třech společnostech s ručením omezeným. Přičemž **společnost s jediným společníkem** (a to ať fyzickou nebo právnickou osobou) **ne-může být jediným zakladatelem** nebo jediným společníkem jiné společnosti. Jde o podstatné omezení dříve velmi volného způsobu zakládání této společnosti (§ 105 odst. 2 ObchZ).

Společnost s ručením omezeným je společností, jejíž **základní kapitál** je tvořen předem stanovenými vklady společníků. Jejich výše musí být uvedena ve společenské smlouvě a zapsána v obchodním rejstříku. Hodnota základního kapitálu musí činit alespoň 200 000 Kč, z toho minimální hodnota vkladu jednoho společníka je 20 000 Kč. U nepeněžitých vkladů musí být ve společenské smlouvě uveden předmět vkladu a částka, kterou se započítává na vklad společníka (§ 109 odst. 3 ObchZ).

Před podáním návrhu na zápis s. r. o. do obchodního rejstříku musí být na každý peněžitý vklad splaceno nejméně 30 % a nepeněžitý vklad musí být splacen zcela (§ 59 ObchZ). Avšak celková hodnota splacených peněžitých vkladů spolu s hodnotami splacených nepeněžitých vkladů musí činit alespoň 100 000 Kč (§ 111 ObchZ).

Zápisem společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku vzniká společníkovi **obchodní podíl**, jehož výše se určuje podle poměru vkladu společníka k zá-

kladnímu kapitálu společnosti, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Z toho plynou i společníkovi společnosti s ručením omezeným určitá práva a povinnosti.

Společník:

- je **povinen splatit** vklad za podmínek a v době určené ve společenské smlouvě, **nejpozději však do pěti let od vzniku společnosti**;
- po dobu trvání společnosti **nemůže žádat vrácení vkladu** (vyjma plnění při snížení základního kapitálu).

Společník má právo:

- **podílet se na zisku** určeném valnou hromadou k rozdělení v poměru svého obchodního podílu, nestanoví-li společenská smlouva něco jiného;
- **na vypořádací podíl** při zániku účasti ve společnosti (v době jejího trvání) jinak než převodem podílu;
- **má právo účastnit se valné hromady**, jejímž prostřednictvím může řídit a kontrolovat činnost společnosti, a to v rozsahu uvedeném ve společenské smlouvě;
- **podílet se na likvidačním zůstatku**.

1.2 Úpis a úhrada vkladu z pohledu příjemce vkladu

Společnost se zakládá společenskou smlouvou (s. r. o.), zakladatelskou smlouvou (a. s.), anebo zakladatelskou listinou v případě, že je kapitálová společnost založena jedním společníkem. Tyto dokumenty musí mít formu notářského zápisu, musí být podepsány všemi zakladateli a podpisy musí být notářsky ověřeny (§ 57 ObchZ).

Společnost vzniká dnem, ke kterému byla zapsána do obchodního rejstříku. Návrh na zapsání do obchodního rejstříku musí být podán do 90 dnů od založení společnosti (§ 62 ObchZ). Nezbytným předpokladem toho je, aby společníci před podáním návrhu na zápis do obchodního rejstříku splatili:

- veškeré nepeněžitě vklady,
- celé emisní ážio, pokud vzniká (obchodní zákoník je nevylučuje ani u obchodních podílů ve společnosti s ručením omezeným),
- u akciové společnosti alespoň 30 % jmenovité hodnoty akcií,
- u společnosti s ručením omezeným nejméně 30 % z každého peněžitě vkladu, přitom celková výše splacených peněžitých vkladů spolu s hodnotou splacených nepeněžitých vkladů musí činit alespoň 100 000 Kč,
- celou upsanou hodnotu vkladů, je-li jediný společník.

V období mezi založením a vznikem společnosti je důležitá otázka **správy vkladů** (§ 60 ObchZ). Před vznikem společnosti spravuje splacené vklady zakladatel pověřený tím ve společenské nebo zakladatelské smlouvě. Správce vkladu musí vést řádnou evidenci o upsaných a uhrazených vkladech. Na všechny operace s přijatým majetkem musí vystavit nebo přijmout a uchovat doklady s náležitostmi účetních dokladů, a to tak, aby byly z hlediska účetnictví považovány za věcně správné, úplné a průkazné. Vlastnické právo k vkladům, popřípadě jiná práva k vkladům, přecházejí na společnost dnem jejího vzniku. To znamená, že po vzniku společnosti, bez zbytečného odkladu, převede správce na společnost splacené peněžité vklady vedené na zvláštním účtu banky zřízeném pro tuto společnost před jejím vznikem a nepeněžité vklady, vč. písemného prohlášení o splacení nepeněžitých vkladů jednotlivými společníky.

Dnem vzniku obchodní společnosti začíná **povinnost vést účetnictví** (§ 4 ZoÚ), které se odráží od **zahajovací rozvahy** sestavené ke dni vzniku společnosti (§ 19 ZoÚ) (schéma 1). Na základě této rozvahy se otevrou účetní knihy, do nichž se převedou položky zahajovací rozvahy a následuje běžné účtování.

U společností vzniklých v období 3 měsíců před koncem kalendářního (hospodářského) roku může být jejich **účetní období** o příslušnou dobu delší než dvanáct měsíců (§ 3 odst. 2 ZoÚ). Například společnost, jež je zapsána do obchodního rejstříku k datu 15. 11. 2010 nemusí sestavovat roční účetní závěrku za r. 2010. Sestaví účetní závěrku až k 31. 12. 2011, a to za období od 15. 11. 2010 až 31. 12. 2011, tj. za necelých 14 měsíců. Ve sloupci minulého období bude uveden stav počáteční rozvahy.

Ke dni vzniku zapsanému v obchodním rejstříku nová společnost vykáže v zahajovací rozvaze **základní kapitál**, který vytvořili svými vklady jednotliví společníci a zároveň jeho majetkovou strukturu, tvořící uhrazené vklady a případně i vklady neuhrazené (v souladu s ObchZ), které jsou vyjádřeny pohledávkou za společníky.

Schéma 1 Zahajovací rozvaha společnosti (peněžité i nepeněžité vklady)

Zahajovací rozvaha			
Pohledávky za upsaný ZK	700	Základní kapitál	2 000
DNM	300		
DHM	600		
Zásoby	100		
Běžný účet	300		
Celkem	2 000	Celkem	2 000

Jak je ze zahajovací rozvahy patrné, peněžité a nepeněžité vklady umožnily vytvořit **kapitál** nově vzniklé společnosti. Pro pochopení ekonomické podstaty kapitálu nám poslouží názorný bilanční pohled na soubor věcných prostředků (majetek), které jsou pro podnikatele nástroji podnikání a zdrojem majetkového přírůstku. Bilanční

pohled rozlišuje majetek (hospodářské prostředky) z hlediska složení (odpovídá na otázku „co mám?“) a z hlediska zdrojů jeho získání (odpovídá na otázku „odkud jsem vzal to, co mám?“).

Hospodářské prostředky z hlediska složení jsou např. budovy, stavby (nemovitý majetek), stroje, dopravní prostředky (movitý majetek), materiál, nedokončené výrobky, zboží (zásoby), pohledávky, peníze atd. Těmto hospodářským prostředkům říkáme v účetnictví **aktiva**.

Z pohledu obchodního zákoníku tomuto pojmu zhruba odpovídá pojem označovaný v § 6 ObchZ jako **obchodní majetek**. Při srovnání s účetnictvím jde obvykle o širší pojem, který zahrnuje veškerý majetek společnosti. Nemusí jít pouze o majetek zachycený v účetnictví v aktivech, neboť účetní metody a postupy umožňují, aby se účetní jednotka v některých případech sama rozhodla, zda majetek v účetnictví povede (např. drobný hmotný a nehmotný majetek).

Hospodářské prostředky z hlediska zdrojů rozlišujeme na vlastní a cizí. **Vlastní** jsou ty, které byly nabyty vkladem, anebo ty, které podnikatelský subjekt získal např. darem, dotací, z přecenění apod. nebo které vytvořil z dosaženého zisku. **Cizí** zdroje jsou představovány půjčkami, úvěry bankovními či obchodními, emisí dluhopisů apod. Hospodářským prostředkům členěným z hlediska zdrojů říkáme v účetnictví **pasiva**.

Obchodní zákoník ve vztahu ke zdrojům hovoří o **čistém obchodním majetku**, který je výsledkem rozdílu obchodního majetku a závazků vzniklých podnikateli v souvislosti s podnikáním a je vyjádřením vlastních zdrojů. Pod pojmem cizí zdroje se rozumí u právnické osoby **veškeré závazky**, tzn. nejen ty, které jsou vykazovány v účetnictví. Jde např. o potenciální závazky ze soudních sporů, které se obvykle komentují pouze v příloze k účetní závěrce, ale neúčtuje se o nich.

Ke sjednocení terminologie mezi účetnictvím a obchodním zákoníkem mj. došlo definicí **vlastního kapitálu** v § 6 odst. 4 ObchZ, kde se uvádí: „Vlastní kapitál tvoří vlastní zdroje financování obchodního majetku podnikatele a v rozvaze se vykazuje na straně pasiv“.

Zmíněný zdrojový pohled na hospodářské prostředky můžeme nazvat rovněž hlediskem kapitálovým, vlastní zdroje jsou **vlastním kapitálem** a cizí zdroje **cizím kapitálem**.

Vlastní kapitál se vyskytuje v jakékoliv právní formě. Může mít podobu základního kapitálu, emisního ázia, oceňovacího rozdílu, zisku ve schvalovacím řízení, fondů tvořených ze zisku apod. Na straně jedné představuje určitou záruku pro obchodní věřitele, na straně druhé je podkladem pro posuzování hospodářského opodstatnění poskytovaných úvěrů. Tím je vlastní kapitál hospodářsky i právně nositelem podnikatelského rizika. Lze říci, že vlastní kapitál je částí celkového majetku podniku, který

není zatížen závazky. Vlastní kapitál se nehodnotí peněžně sám o sobě, představuje rozdíl mezi majetkem a závazky. Nelze o něm říci, že by tvořil samostatnou majetkovou podstatu. Jde výlučně o početní veličinu představující podíl společníků na celkovém majetku společnosti. Jeho číselná výše je odvozená a závislá na správnosti a úplnosti v účetnictví vykázaných aktiv a závazků, rezerv a přechodných účtů pasiv. Často se proto mluví o abstraktní povaze vlastního kapitálu.

Vrátíme-li se k počáteční rozvaze společnosti, platí ve většině případů pravidlo, že **při vzniku společnosti:**

$$\begin{aligned} \text{aktiva} &= \text{vlastní kapitál,} \\ \text{vlastní kapitál} &= \text{základní kapitál.} \end{aligned}$$

Vlastní kapitál se zvyšuje a nabývá i ostatních podob až v průběhu dalšího podnikání. Může mít podobu výsledku úspěšných podnikatelských aktivit, tj. zisku nebo podobu fondů tvořených ze zisku nebo může jít o vlastní zdroje vytvořené přijatými dary, dotacemi či vlivem změn v ocenění.

Ojedinele se vyskytují i případy, kdy společnost již při svém vzniku tvoří emisní ážio, příp. rezervní fond (§ 67 ObchZ), a to buď příplatky společníků nad výši vkladů, anebo z rozdílu mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a jmenovitou hodnotou akcií, resp. uznanou hodnotou vkladu.

Základní kapitál jako součást vlastního kapitálu se účtuje v účtové skupině **41-Základní kapitál a kapitálové fondy (411-Základní kapitál)**. V zásadě představuje pevnou a nejdůležitější složku vlastního kapitálu společnosti rovnající se sumě upsaných peněžitých a nepeněžitých vkladů všech společníků, tzn. že nemusí jít zároveň o částku plně uhrazenou. Je to určená hodnota majetku, s níž má společnost započít své podnikání.

Základní kapitál musí být vyjádřen v **české měně**, i když se nevylučuje jeho splacení v jednotkách cizí měny.

Význam má **analytické členění základního kapitálu** – podle způsobů vzniku a později podle způsobů jeho zvýšení (vklady společníků, z vlastních zdrojů), podle společníků. O základním kapitálu lze účtovat až na základě jeho zápisu do obchodního rejstříku.

Majetkovou podstatu základního kapitálu představují **vedle uhrazených vkladů** účtovaných podle své povahy na různých aktivních účtech **účetových tříd 0 až 3**, také pohledávky společnosti vůči společníkům z titulu upsaných, ale dosud neuhrazených vkladů, účetně zachycené v účtové skupině **35-Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva (353-Pohledávky za upsaný základní kapitál)**. To, že jim musí být v nově založené společnosti věnována velká pozornost, vyplývá i z jejich vykazování v rozvaze na jejím čelním místě (v aktivech, řádek A). U této

pohledávky se musí sledovat doba od zápisu do obchodního rejstříku, neboť obchodní zákoník i zde vytvořil omezující podmínky splatnosti dosud neuhrazených peněžitých vkladů (nepeněžité vklady musí být splaceny před zápisem do obchodního rejstříku). Vzniklou pohledávku mají společníci povinnost uhradit ve lhůtě stanovené ve společenské smlouvě (stanovách), jinak dle obchodního zákoníku, a to u společnosti s ručením omezeným nejpozději **do 5 let** (nejde-li o jednoho společníka) od vzniku společnosti, u akciové společnosti nejpozději **do 1 roku** od vzniku společnosti. Delší lhůtu nelze u žádné společnosti akceptovat, nesplnění se považuje za nesplnění zákonných podmínek ze strany společníka.

I u pohledávek z upsaných a nesplacených vkladů hraje roli jejich **analytické členění**, které je vhodné vést tam, kde je to možné (menší počet společníků, akcie na jméno), podle jednotlivých společníků. Často se analytické členění pohledávek za společníky podceňuje. Jde o detailní podklad ve vztahu k první rozvahové položce v aktivech, která nás informuje o celkové výši nesplacených vkladů.

1.3 Úpis a úhrada vkladu z pohledu vkladatele

Společníkům – vkladatelům vznikají v souvislosti s jejich vstupem do jiné kapitálové obchodní společnosti **závazky z upsaného základního kapitálu**. O těchto závazcích může společník účtovat až tehdy, je-li prokazatelné, že společnost, jejíž vlastní kapitál vytváří či spoluvytváří, skutečně existuje – je zapsána do obchodního rejstříku.

Účast na založení společnosti podpisem společenské nebo zakladatelské smlouvy, zakladatelské listiny či listiny upisovatelů **nepředstavuje** ještě z hlediska účetních předpisů **okamžik uskutečnění účetního případu**. Proto společník nemůže k datu založení společnosti o vzniku závazku účtovat. Vyplývá to mj. i z toho, že existuje řada důvodů popsaných obchodním zákoníkem, které mohou mít za důsledek např. neúčinný úpis akcií a to, že společnost nakonec nevznikne. Nelze účtovat o závazku a současně o vlastnictví majetkových podílů u neexistující obchodní společnosti, tj. společnosti, jež je sice zakládána, ale není jisté, zda bude zapsána do obchodního rejstříku. Proti tomuto faktu stojí požadavek obchodního zákoníku, aby část peněžitých vkladů a veškeré nepeněžité vklady byly splaceny do vzniku, tj. do zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Nezbyývá, než se účetně vypořádat s těmito skutečnostmi, tj.:

- na jedné straně dochází u vkladatele k úbytku, tj. k předání majetku správci vkladu (vyžaduje ObchZ), který je ovšem z právního hlediska až do zápisu společnosti do obchodního rejstříku vlastnictvím vkladatele,

- na druhé straně podepsaná smlouva ani potvrzení správce vkladu nejsou podkladem pro zaúčtování vzniku podílu na základním kapitálu v jiné, právně dosud neexistující společnosti.

Účetní řešení výše uvedené situace spočívá v tom, že odúčtovaná aktiva, tj. v našem případě majetek předaný správci vkladu před vznikem společnosti, se zachytí u vkladatele do doby zápisu společnosti do obchodního rejstříku jako pohledávka vůči nabyvateli vkladu prostřednictvím účtové skupiny **37-Jiné pohledávky a závazky** (378-Jiné pohledávky).

Teprve **vznik společnosti**, doložený zápisem společnosti do obchodního rejstříku, je okamžikem získání podílu na základním kapitálu nově vzniklé společnosti. U akciové společnosti sehrává rozhodující úlohu výměna potvrzení o převzetí vkladu za akcie nebo zatímní listy podle toho, zda je či není upsaný vklad plně uhrazen. Vznik podílu účtujeme jako nárůst dlouhodobého finančního majetku na vrub účtů účtové skupiny **06-Dlouhodobý finanční majetek**. Syntetické účty si volí účetní jednotka v závislosti na tom, zda jde o podíly v ovládaných osobách nebo o podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem nebo o ostatní cenné papíry a podíly. Toto účetní třídění je analogické s terminologií obchodního zákoníku a jeho klasifikací používanou v § 66a, zabývající se podnikatelskými seskupeními. Zároveň se souvztažně zúčtuje závazek ve prospěch účtové skupiny **36-Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva** (367-Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů). Finanční majetek a závazek se zachytí **ve výši upsaných peněžitých vkladů**, v případě **nepeněžitých vkladů v jejich účetní (zůstatkové) ceně**. Následně, protože část závazků byla splněna v období mezi založením a vznikem společnosti, zúčtujeme snížení zachyceného závazku (*účet 367*) započtením (zrušením) původní pohledávky vůči příjemci vkladu (*účet 378*), jež odpovídá předem splaceným vkladům.

Výsledkem účtování o vkladu majetku do jiné společnosti je přeměna jednoho aktiva za jiné. Jeden druh majetku, např. peníze, dlouhodobý majetek, zásoby apod. se mění do podoby dlouhodobého finančního majetku.

V souvislosti se vznikem podílu u vkladatele věnujme ještě pozornost jeho účtování prostřednictvím účtů účtové skupiny **06-Dlouhodobý finanční majetek**. Předpokládáme, že cenné papíry a podíly budou v držení zakladatele déle než 1 rok, proto hovoříme o účtové třídě 0, tj. o dlouhodobém majetku. Při volbě syntetických účtů vycházíme jak ze směrné účtové osnovy, tak ze závazného uspořádání položek rozvahy, které v oblasti dlouhodobého finančního majetku určují zachycení podílů v následujících položkách:

B.III. Dlouhodobý finanční majetek:

1. Podíly – ovládaná osoba,
2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly.

Při vymezení obsahu takto strukturovaného dlouhodobého finančního majetku se v účetnictví vychází z úpravy stanovené obchodním zákoníkem, která vymezuje, **kdy jde o ovládající a řídicí osobu** (§ 66a ObchZ). Je to tehdy, když:

- je většinovým společníkem, přičemž jiná osoba nedisponuje většinou hlasovacích práv na základě dohody uzavřené s jinými společníky,
- disponuje většinou hlasovacích práv na základě dohody uzavřené s jinými společníky,
- může prosadit jmenování nebo volbu nebo odvolání většiny osob, které jsou statutárním orgánem nebo jeho členem, anebo většiny osob, které jsou členy dozorčího orgánu právnické osoby, jíž je společníkem.

Není-li prokázáno, že jiná osoba disponuje stejným nebo vyšším množstvím hlasovacích práv, má se za to, že osoba, která disponuje **alespoň 40 % hlasovacích práv** na určité osobě, je ovládající osobou a že osoby **jednající ve shodě, které disponují alespoň 40 % hlasovacích práv** na určité osobě, jsou ovládajícími osobami. Tato klasifikace se týká **akciových společností**. V navazujícím ustanovení (§ 66b ObchZ) obchodní zákoník definuje, kdy se má za to, že osoby jednají ve shodě (bez omezení procenty hlasovacích práv). Zde je řečeno, že **osobami jednajícími ve shodě** (není-li prokázán opak) jsou mj. i **společnosti s ručením omezeným a jejich společníci nebo pouze jejich společníci**.

Společníci společnosti s ručením omezeným jsou prakticky vždy v pozici ovládající a řídicí osoby, neboť jsou osobami jednajícími ve shodě. Mají proto povinnost vykázat svůj podíl v položce „B.III.1. Podíly – ovládaná osoba“ i v případě, že by velikost tohoto podílu nesplňovala ani kritéria podstatného vlivu (viz kap. 3.1).

Účetní definice vymezující podniky pod podstatným vlivem (minimálně 20% podíl) zůstává nezměněna. Tímto podílem se rozumí takový významný vliv na řízení nebo provozování podniku, jenž není dle obchodního zákoníku rozhodující; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv (§ 22 odst. 2 ZoÚ).

Závaznému rozvahovému členění je třeba přizpůsobit účtový rozvrh každé účetní jednotky, která vlastní majetkové podíly v jiné společnosti. K tomu účelu si účetní jednotka může otevřít následující účty:

061-Podíly – ovládaná osoba

062-Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

063-Ostatní cenné papíry a podíly

Podíly se v souladu se zákonem o účetnictví **oceňují** pořizovací cenou (včetně emisního ážia); jsou-li však nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti nebo družstva, jejich oceněním u vkladatele je zůstatková (účetní) cena nepeněžitého vkladu. Tato účetní (zůstatková) cena se zvyšuje o daň z přidané hodnoty, pokud zákon o dani z přidané hodnoty považuje tento vklad za zdanitelné plnění (ČÚS č. 014-Dlouhodobý finanční majetek, bod 3.2.).

Je nutno si uvědomit, že pro ocenění podílu u vkladatele je vždy rozhodující účetní cena vkládaného majetku (peníze, neodpisovaný majetek) nebo jeho zůstatková cena (odpisovaný majetek), bez ohledu na to, že hodnota získaného podílu v s. r. o. nebo v a. s. může být zcela jiná – v závislosti na znaleckém ocenění jednotlivých nepeněžitých vkladů (kapitola 1.5).

1.4 Účtování úhrady základního kapitálu peněžitým vkladem

Peněžitá vklady jsou nejjednodušší formou podílení se na společnosti. Jak správa, tak i převoditelnost peněžitého vkladu je poměrně jednoduchá. I když úpis základního kapitálu je možný jen v české měně, jak to výslovně obchodní zákoník v § 58 uvádí, lze úhradu peněžitého vkladu provést jak v české, tak v cizí měně.

Před vznikem společnosti spravuje splacené vklady některý ze zakladatelů pověřený ve společenské nebo zakladatelské smlouvě – **správce vkladu**. Ten je povinen vydat společníkovi, který splatil vklad nebo jeho část, písemné prohlášení o splacení. V případě **akciové společnosti**, kdy se peněžitým vkladem splácí emisní kurs akcií, musí být za tím účelem zřízen správcem vkladu **zvláštní účet u banky** na firmu zakládané společnosti (§ 163a odst. 4 ObchZ). Upisovatelé při veřejném úpisu akcií jsou povinni splácet upsané akcie ve lhůtách stanovených v listině upisovatelů. V rámci úpisu (v době a na účet určený zakladateli) 10 % jejich jmenovité hodnoty, do ustavující valné hromady zbývajících 20 %. Tzn. že minimálně 30 % peněžitých vkladů jsou povinni uhradit všichni akcionáři do zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Do doby, než bude společnost zapsána do obchodního rejstříku, banka neumožní disponovat se splacenými vklady. Výjimkou je úhrada zřizovacích výdajů nebo vrácení vkladů upisovatelům při neúčinném úpisu.

U **společnosti s ručením omezeným** vyplývá stejná povinnost splácet peněžitá vklady na zvláštní účet u banky (§ 109 odst. 3 ObchZ).

Peněžitý vklad je splacen v okamžiku, kdy je částka připsána bankou ve prospěch příslušného účtu. Avšak vlastnické právo k peněžitým vkladům nebo jejich částem splaceným před vznikem společnosti přechází na společnost až dnem jejího vzniku. Správce vkladu převádí na společnost uhrazené vklady i s případnými plody a užitky, čímž se zejména míní bankovní úroky.

Po zápise společnosti do obchodního rejstříku společnost v souladu se zákonem o účetnictví sestaví zahajovací rozvahu a otevírá účetní knihy (ČÚS č. 012-Změny vlastního kapitálu, bod 3.1.1).

Příklad 1

Akiová společnost se základním kapitálem 2 000 000 Kč byla zapsána do obchodního rejstříku. Dle zakladatelské smlouvy je základní kapitál hrazen peněžitými vklady. Z upsané částky bylo akcionáři do ustavující valné hromady uhrazeno 600 000 Kč, tj. 30 % upsaného peněžitého vkladu. Emisní kurs akcií se rovná jmenovité hodnotě akcií.

• Účtování u příjemce vkladu (v tis. Kč):

a) Sestavení zahajovací rozvahy

Zahajovací rozvaha			
Pohledávky za upsaný ZK	1 400	Základní kapitál	2 000
Běžný účet	600		
Celkem	2 000	Celkem	2 000

b) Otevření účetnictví pomocí počátečního účtu rozvažného

411-Základní kapitál	701-Poč. účet rozvažný	353-Pohl. za upsaný ZK
2 000	1 400	1 400
← upsaný vklad do ZK →	← pohledávka z nesplaceného peněžitého vkladu →	
		221-Bankovní účty
	600	600
	← uhrazený peněžitý vklad →	

Jak vyplývá z příkladu, u nově vzniklé **akciové společnosti** je zahajovací rozvaha velmi jednoduchá. Na jedné straně je vytvářen vlastní zdroj k financování činnosti akciové společnosti, na straně druhé jeho hmotná podoba, tj. peněžní prostředky (nejméně 30 %) a pohledávka za upisovateli ve výši maximálně 70 % upsaného základního kapitálu.

U **společnosti s ručením omezeným** musí být splněna podmínka splatit nejméně 30 % z každého peněžitého vkladu, avšak nejnižší splacená částka musí být 100 000 Kč.

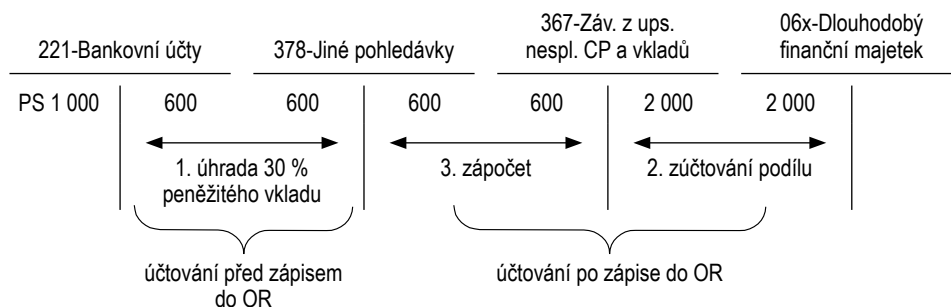
Je-li **jediný společník**, musí celou upsanou hodnotu vkladů splatit do zápisu do obchodního rejstříku, tudíž v zahajovací rozvaze nemůže figurovat pohledávka za upsaný základní kapitál. Hodnota základního kapitálu se musí rovnat hodnotě peněžních prostředků společnosti.

Po vzniku společnosti nás nesmí zaskočit, že **hodnota bankovního účtu v počáteční rozvaze** a počáteční stav v hlavní knize nebudou souhlasit s částkou dle bankovního výpisu k témuž datu (pokud máme k dispozici denní výpisy). Je to způsobeno tím, že bankovní účet je zřízen již v době mezi založením a vznikem společnosti, za tu dobu nabíhají úroky, banka si strhává bankovní poplatky za vedení účtu a správce vkladu či jiný pověřený zakladatel může z účtu čerpat na úhradu zřizovacích výdajů. Všechny tyto bankovní operace se však účetně zachycují až po zápise společnosti do obchodního rejstříku jako:

- zřizovací výdaje, je-li jejich úhrada prováděna z tohoto účtu (obvykle u menších společností nesou břímě nákladů zakladatelé),
- operace po vzniku společnosti (úroky, bankovní poplatky), neboť dispoziční právo k účtu vzniká společnosti až po zápise do obchodního rejstříku, před tím společnost právně neexistuje.

Příklad 1 – pokračování:

- Účtování u vkladatele:



U uvedeného účtování si povšimněme, že až teprve zápisem společnosti do obchodního rejstříku vznikl vkladateli podíl v této společnosti a současně závazek podíl splatit. Protože část závazku byla již splněna před zápisem společnosti do obchodního rejstříku, zaúčtuje se zároveň zápočet předem uhrazené peněžní částky. Zbývající závazek musí být splacen v **akciové společnosti** nejpozději **do jednoho roku** od vzniku