

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2010

Šárka Rutková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Účtování ve sdružení bez právní subjektivity

Vedoucí bakalářské práce
Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Autor
Šárka Rutkovská


2010

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Účtování ve sdružení bez právní subjektivity vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

Prohlašuji, v souladu s §47 b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, souhlasím se zveřejnění své bakalářské/diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách.

V Dobřanech 26.4.2010



Šárka Rutkovská

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu své bakalářské práce Ing. J. Svobodovi, Ph.D. za cenné rady a připomínky poskytované při zpracování.

Obsah:

1	Úvod.....	3
2	Sdružení bez právní subjektivity.....	4
2.1	Definice sdružení bez právní subjektivity.....	4
2.2	Vznik sdružení bez právní subjektivity	5
2.3	Rozpuštění sdružení bez právní subjektivity.....	6
2.4	Výhody a nevýhody sdružení.....	6
3	System zdanění ve sdružení bez právní subjektivity	8
3.1	Daň z přidané hodnoty.....	8
3.1.1	Registrace plátců	8
3.2	Daně z příjmů	11
3.2.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	12
3.2.2	Daň z příjmů právnických osob	13
4	Účtování ve sdružení bez právní subjektivity	16
4.1	Povinnost vést účetnictví	16
4.2	Způsob vedení účetnictví za sdružení.....	16
4.2.1	Třídy účtové osnovy, které sdružení převážně využívá	17
4.2.2	Specifika při účtování ve sdružení	23
5	Daňová evidence ve sdružení bez právní subjektivity	25
5.1	Daňová evidence	25
5.2	Daňová evidence ve sdružení.....	26
6	Metodika	27
7	Charakteristika vybraného sdružení bez právní subjektivity.....	29
7.1	Obecné údaje o společnostech ve sdružení	29
7.1.1	Firma A – vedoucí účastník sdružení.....	29
7.1.2	Firma B – účastník sdružení	32
7.2	Charakteristika zvoleného sdružení.....	34
8	System vedení účetnictví u sdružení.....	37
8.1	System vedení účetnictví u sdružení do roku 2007.....	37
8.2	System vedení účetnictví u sdružení od roku 2008.....	40

8.2.1	Otevírání a uzavírání účtů	42
8.2.2	Rozdělení nákladů a výnosů od roku 2008	43
9	Postup účtování ve vybraném sdružení.....	45
9.1	Faktury přijaté.....	45
9.2	Faktury vydané.....	46
9.3	Bankovní výpisy.....	48
9.3.1	Úhrady odběratelských faktur	48
9.3.2	Úhrady dodavatelských faktur.....	49
9.4	Daň z přidané hodnoty.....	49
10	Analýza výsledků vedení účetnictví.....	51
10.1	Porovnání let 2007 a 2008.....	51
10.2	Účtování ve společném programu od roku 2008.....	52
11	Závěr	54
12	Summary	55
13	Seznam použité literatury	57
14	Seznam obrázků, tabulek a grafů	
15	Seznam příloh	

1 Úvod

Sdružení bez právní subjektivity je jedna z nejjednodušších a nejdostupnějších forem spolupráce několika fyzických, popř. právnických osob při podnikání, z nichž každá musí mít svůj živnostenský list či koncesní listinu nebo naopak žádná nemá živnostenský list (tzv. svobodná povolání).

Podnikání formou sdružení je oblíbené zejména proto, že na rozdíl od založení obchodních společností není třeba při vzniku sdružení takřka žádných právních úkonů, není potřeba žádného základního kapitálu či vkladu jiných majetkových hodnot. Sdružení bez právní subjektivity vzniká na základě smlouvy o sdružení, která nedefinuje žádnou organizační strukturu. Sdružení lze založit i na časově omezený úsek, vymezený účel, určitou akci či konkrétní projekt a vede se zpravidla pouze jednoduché účetnictví.

Tím, že sdružení nemá právní subjektivitu, musí účastníci vystupovat svým jménem nebo jménem jednoho z nich, pokud je alespoň jeden člen sdružení plátcem DPH, mají i ostatní účastníci povinnost se k této dani registrovat. Všichni účastníci sdružení ručí za závazky sdružení nerozdílně.

V praxi jde o rozšířený způsob podnikání, ale z účetního hlediska se jedná o komplikovanější formu spolupráce, zejména z daňového pohledu a z pohledu vedení účetnictví. Bakalářská práce se bude zabývat problematikou účtování u sdružení bez právní subjektivity a jeho analýzou u konkrétního subjektu. Cílem analýzy bude návrh a aplikace možných zlepšení v oblasti účetnictví. Práce je rozčleněna na část teoretickou a část praktickou. Obě části jsou tematicky zpracovány. V teoretické části, která vychází z odborné literatury, je řešeno účtování sdružení bez právní subjektivity a další specifika tohoto problému. Praktická část zahrnuje charakteristiku účastníků sdružení, popisuje vznik a důvody sdružení a následně řeší teoretické poznatky v praxi.

2 Sdružení bez právní subjektivity

2.1 Definice sdružení bez právní subjektivity

Sdružení bez právní subjektivity je **závazkový právní vztah**¹ vzniklý **smlouvou**². Úprava sdružení je stanovena v zákoně č. 40/1964 Sb., část osmá § 829 až 841, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, upravující závazkové právo.

Smlouva o sdružení bez právní subjektivity (viz příloha č. 1) je smlouvou, ve které se několik osob, avšak nejméně dvě, sdružuje za účelem sjednaného záměru. Sdružení vzniklé na základě této smlouvy nezakládá nový právní subjekt. Není právnickou osobou se samostatnou způsobilostí k právním úkonům. Právní subjektivitu mají účastníci sdružení. Ve smlouvě si účastníci dohodnou své individuální vzájemné závazky. Mohou ji založit jak fyzické tak i právnické osoby. V každé smlouvě o sdružení musí být stanoven účel sdružení, jinak je smlouva neurčitá a neplatná (Pohl, 2007).

Strany smlouvy = účastníci smlouvy jsou ti, kteří smlouvu uzavírají a jejichž jménem je podepsána. Ze zákona je každý z účastníků povinen vyvíjet činnost tak, aby vedla k dosažení sjednaného účelu způsobem, který je stanoven ve smlouvě.

Pro smlouvu není zákonem stanovená písemná forma, může být uzavřena i ústně. Ale s ohledem na princip právní jistoty mezi jednotlivými účastníky lze písemnou formu doporučit. Předchází se tak případným sporům.

Uzavřením smlouvy o sdružení nevzniká právní subjekt, proto nemůže být účastníkem právních vztahů. Nemůže mít závazky, vlastní zaměstnance, ani být poplatníkem či

¹ **Závazkový vztah** je typ občanskoprávního vztahu, na základě něhož je jeden z účastníků povinen druhému účastníku poskytnout určité plnění.

² **Smlouva** je dvoustranný nebo vícestranný právní úkon, na jehož základě dochází ke vzniku, změně nebo zániku občanskoprávního vztahu.

plátcem daně. Nelze mu ukládat povinnosti. Sdružení bez právní subjektivity není nikde zaregistrováno. Případné registrace se týkají pouze účastníků (například registrace k dani z přidané hodnoty).

Účastníci se mohou rozhodnout dát sdružení název. Zvolený název nesmí vyvolat záměnu dle § 47 Obchodního zákoníku a ani dojem, že se jedná o obchodní společnost. Nelze proto v názvu použít například „a spol.“, § 77 Obchodního zákoníku. Není možné ani zvolit termíny, které právní předpisy určily pro jiné formy osob například nadace, banky (Hochmann a spol., 2008).

Znaky sdružení bez právní subjektivity jsou:

- a) **sdružení osob** – není omezen počet osob, můžou to být jak fyzické, tak i právnické osoby, podnikatelé i nepodnikající osoby, zahraniční i tuzemské osoby;
- b) **společné dosažení stanoveného účelu;**
- c) **vymezení účelu** – účel může být trvalý, dočasný nebo jednorázový.

2.2 Vznik sdružení bez právní subjektivity

Jak je výše uvedeno, sdružení bez právní subjektivity vzniká uzavřením smlouvy na základě souhlasu všech účastníků s jejím obsahem. Aby sdružení opravdu vzniklo, je potřeba, aby smlouva obsahovala (Hochmann a spol., 2008):

- **určení účelu**, za jakým se účastníci sdružují, nesmí jít o účel nedovolený, takový účel může být i v rozporu s dobrými mravy (§ 3 odst. 1 Občanský zákoník). Nesmí být v rozporu se zásadami poctivého obchodování (§ 265 Obchodní zákoník) a nesmí obcházet zákon (§ 39 Občanský zákoník),
- **vymezení činnosti** – definování práv a povinností jednotlivých účastníků, je úzce spjato s určením účelu,
- **stanovení majetkové povahy a rozsah.**

V každém sdružení je nutné v evidenci zachytit a pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů prokázat (Jindrová, 2006):

- majetek, který byl účastníky poskytnut při založení sdružení,
- majetek získaný při společné činnosti,
- hospodaření sdružení během roku,
- hospodaření sdružení a stav majetku k okamžiku, kdy jeden z účastníků vystupuje ze sdružení nebo je vyloučen,
- hospodaření sdružení a stav majetku k okamžiku, kdy se účastníci rozhodnou sdružení rozpustit nebo sdružení zaniklo, protože splnilo účel.

2.3 Rozpuštění sdružení bez právní subjektivity

Při rozpuštění sdružení mají účastníci právo na vrácení hodnot, které do sdružení poskytli. Pokud se jedná o majetek, který byl získán výkonem činnosti sdružení, vypořádají se způsobem stanoveným ve smlouvě.

K rozpuštění sdružení může dojít: (Hochmann a spol., 2008)

- uplynutím doby, na kterou sdružení vzniklo,
- dosažením účelu, pro které bylo založeno,
- právní skutečností, která nastala a je upravena ve smlouvě,
- na základě rozhodnutí účastníků sdružení,
- ze zákona.

2.4 Výhody a nevýhody sdružení

Výhody:

- není nutná složitá administrativa,
- spojení sil bez nutnosti zaměstnat a založit právnickou osobu,
- není povinný základní kapitál.

Nevýhody:

- v případě ukončení činnosti možné narušení osobních vztahů,
- ručení za závazky,
- u neplátců je nevýhoda, že se pro obrat pro DPH počítá obrat celého sdružení.

3 Systém zdanění ve sdružení bez právní subjektivity

3.1 Daň z přidané hodnoty

To, že sdružení nemá právní subjektivitu, platí i pro registraci DPH. Sdružení není daňovým subjektem, proto musí jednotliví účastníci sdružení respektovat zákon o dani z přidané hodnoty.³ Jsou samostatnými daňovými subjekty.

Problematikou DPH ve sdružení se také zabývá pokyn Ministerstva financí č. D – 234 o uplatňování DPH při podnikání ve sdružení.

3.1.1 Registrace plátců

Povinně se musí registrovat osoby, které překročí zákonem stanovený limit obratu. Obratem pro účely DPH se rozumí výnosy za uskutečnitelná plnění u osob, které vedou účetnictví nebo příjmy u ostatních osob. Osobou osvobozenou od daně je osoba, jejíž obrat nepřesáhne za 12 po sobě jdoucích měsíců 1 000 000 Kč.

Uskutečněná zdanitelná plnění jsou:

- dodání zboží, poskytnutí služby, převod nemovitostí,
- osvobozená plnění s nárokem a bez nároku na odpočet,
- plnění s místem mimo tuzemsko (dle § 10 odst. 6 zákona o DPH).

Do obratu se nezapočítávají výnosy nebo příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, převod a nájem nemovitostí, pojišťovací činnost.

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Účastníci sdružení se mohou stát plátcí v těchto případech

(Hochmann a spol., 2008):

a) pokud překročí celkový obrat v rámci sdružení, ale i mimo sdružení:

Příklad: Podnikatel pan Novák a pan Soukup jako fyzické osoby začali od 1. 1. 2008 samostatně podnikat v oboru daňového poradenství. Okamžitě uzavřeli spolu smlouvu o sdružení. Nejsou plátcí DPH a vedou daňovou evidenci. Museli tedy sledovat své obraty v rámci sdružení i mimo něj. V tabulce jsou uvedeny jejich příjmy.

Tabulka 1: Obrat ve sdružení (příklad)

Měsíc	Příjmy ve sdružení (v Kč)	Příjmy mimo sdružení p. Novák (v Kč)	Příjmy mimo sdružení p. Soukup (v Kč)
Leden	40 000	-	25 000
Únor	130 000	-	30 000
Březen	310 000	-	35 000
Duben	210 000	-	55 000
Květen	310 000	-	65 000
Červen	410 000	-	55 000

Zdroj: vlastní zpracování

Za období leden až květen dosáhli podnikatelé v rámci sdružení i se započtením příjmů p. Soukupa obratu 1 210 000 Kč. Překročili stanovený limit pro povinnou registraci v průběhu května. Ze zákona jsou povinni podat přihlášku k registraci plátce DPH do 15. června 2008.

b) plátcem se musí stát osoba povinná k dani, která uzavře smlouvu o sdružení s plátcem DPH:

Příklad: Pan Novák a pan Soukup podnikají ve sdružení. Oba jsou plátcí DPH. K datu 1. 9. 2008 se rozhodli rozšířit sdružení o pana Starého. Pan Starý není plátcem DPH. K datu uzavření smlouvy musí pan Starý podat přihlášku k registraci plátce DPH.

- c) pokud se stane dobrovolně plátcem daně z přidané hodnoty jeden z členů sdružení, stanou se ze zákona plátcí i ostatní členové:

Příklad: Podnikatelé A a B podnikají společně ve sdružení. Nejsou plátcí DPH. 1. 10. 2008 se podnikatel B rozhodl přihlásit jako plátcem dobrovolně. K tomuto datu se ze zákona stává plátcem i podnikatel A. Musí podat přihlášku k registraci plátcem DPH.

Účastníci sdružení mají povinnost s podáním registrace předložit i smlouvu o sdružení a sdělit jméno účastníka, který povede daňovou evidenci sdružení.

Jestliže účastníci nevedou účetnictví, musí vést daňovou evidenci. Účastníci sdružení musí zabezpečit, aby činnost sdružení byla vedena odděleně. Evidenci vede obvykle účastník sdružení, který byl zvolen jako vedoucí účastník a vede účetnictví nebo daňovou evidenci. Tento účastník uvádí ve svém daňovém přiznání zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti, ale i z činnosti sdružení. Ostatní účastníci pak ve svém daňovém přiznání uvádí jen zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti.

Daňové přiznání se podává v zákonem stanovené lhůtě, a to do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, v této lhůtě je i daň splatná.

Skupinová registrace

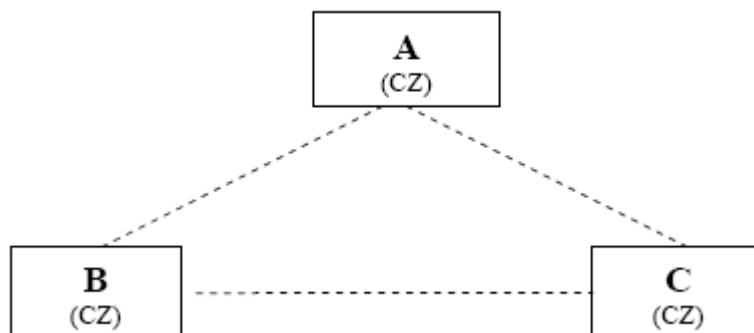
Od 1. 1. 2008 je možná skupinová registrace, které mohou využít i sdružení bez právní subjektivity. Skupina se stává plátcem od 1. ledna následujícího roku, pokud byla přihláška ke skupinové registraci podána do 31. října běžného roku.

„Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátcem podle § 95a ZDPH. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny, sídlo, místo

podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny.“
[§ 5a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty]

Skupinu mohou vytvořit pouze osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky. Společnosti A, B a C mají sídlo v ČR. V tomto případě lze zaregistrovat skupinu, kterou tvoří následující společnosti A + B nebo A + C nebo B + C nebo A + B + C.

Obrázek 1: Skupinová registrace



Skupině je přiděleno speciální DIČ pro účely DPH ve formátu CZ699nnnnnk, kde "nnnnn" je pořadové číslo a "k" je kontrolní číslice. Za skupinu podává přiznání vedoucí člen. Registrace k DPH jednotlivých členů skupiny se zruší ke dni předcházejícímu vzniku jejich členství ve skupině.

3.2 Daně z příjmů

Sdružení nemá právní subjektivitu, daňovými subjekty a účetními jednotkami jsou pouze jednotliví účastníci sdružení. Daňovým subjektem je fyzická nebo právnická osoba, která je dle daňového zákona povinna odvádět a platit daň. Jsou dva typy daňových subjektů: poplatník⁴ a plátec⁵.

⁴ Poplatník je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

⁵ Osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

3.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Ze zákona o daních z příjmů je pro sdružení základním ustanovením § 12. Dle tohoto paragrafu se příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, pokud není smlouvou určeno jinak. V případě, že nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky rovným dílem, mohou účastníci uplatnit výdaje na ně připadající v prokázané výši.

Účastník sdružení, který je zvolen jako vedoucí účastník sdružení, vede daňovou evidenci nebo účetnictví. Na konci zdaňovacího období stejně tak i při vystoupení či vyloučení účastníka, musí rozdělit všechny příjmy a výdaje v poměru, který je stanoven ve smlouvě o sdružení nebo rovným dílem. Poměrná část příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů) neboli podíl na hospodářském výsledku, musí být účastníkům předán zvláštním účetním dokladem. Zároveň s tím musí být vyčísleny podíly účastníků na majetku získaném společnou činností. A pro účely zjištění základu daně z příjmů je nutno, aby byl doklad rozšířen o připočitatelné a odčitatelné položky.

Základ daně

Přiznání k dani z příjmů podává každý účastník sám, buď jen za podíl na příjmech ze sdružení, nebo musí přičíst i další příjmy (Jindrová, 2006):

- z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 Zákon o dani z příjmů,
- ze závislé činnosti § 6 Zákon o dani z příjmů,
- z příjmů z kapitálového majetku § 8 Zákon o dani z příjmů,
- z příjmů z pronájmu § 9 Zákon o dani z příjmů,
- ostatní příjmy § 10 Zákon o dani z příjmů.

U fyzických osob jsou příjmy a výdaje ze sdružení, buď dílčím základem daně podle § 7, nebo mohou být součástí sloučeného základu daně dle tohoto paragrafu. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob se vyplňují údaje o účastnících sdružení a jejich podílu.

Základní a nejdůležitější ustanovení zákona o daních z příjmů pro účastníky sdružení, které sdružuje jen fyzické osoby, je § 12. Pokud jsou příjmy a výdaje rozděleny rovným dílem, mohou účastníci uplatnit výdaje na ně připadající:

- v prokázané výši dle daňové evidence nebo účetnictví,
- paušální částkou z příjmů § 7 odst. 9 Zákon o dani z příjmů⁶.

Musí si však uvědomit, že každý účastník sdružení musí u všech příjmů z podnikání postupovat jednotně. Buď uplatní výdaje v prokázané výši, nebo paušálem z příjmů.

3.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Sdružení není poplatníkem daně z příjmů. Poplatníkem je každá právnická osoba, která je účastníkem sdružení. Každý účastník sdružení podává své daňové přiznání. Právnické osoby postupují při výpočtu daně z příjmů podle § 17-21 zákona o daních z příjmů.

Předmětem daně jsou příjmy z činnosti (výnosy) s vyloučením příjmů, které nejsou předmětem daně.⁷

Zdaňovací období je u právnických osob:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,

⁶ - 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- 60 % z příjmů ze živnostní řemeslných
- 50 % z příjmů ze živnosti s výjimkou řemeslných
- 40 % z příjmů z jiného podnikání dle zvláštních předpisů

⁷ § 18 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- období od rozhodného dne např. fúze nebo převodu majetku na společníka,
- účetní období.

Právnícká osoba podává přiznání k dani z příjmů právnických osob. Sazba daně pro rok 2008 - 21 %, pro rok 2009 – 20 %, pro rok 2010 – 19 %. Pro stanovení daně se použije sazba platná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za které je podáno daňové přiznání.

Základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje.⁸ Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření, který se stanoví na základě účetnictví a bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Každý z účastníků sdružení přebírá pouze podíl hospodářského výsledku sdružení, který je stanoven ve smlouvě. Výsledek hospodaření je nutno upravit dle § 23 odst. 3 zákon o daních z příjmů, ve kterém jsou položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření a položky, o které lze výsledek hospodaření snížit.

V § 23 odst. 4 ZDP je obsažen výčet příjmů, které se nezahrnují do základu daně z příjmů právnických osob.

Výpočet daně z příjmů právnických osob

Pro stanovení daně platí toto schéma (Hochmann a kol., 2008):

- výsledek hospodaření,
- úprava na základ daně,
- odpočet daňové ztráty,
- odpočet výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje,
- odpočet darů na veřejné účely,
- základ daně,
- stanovení daně,

⁸ § 20 a § 23 až 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- uplatnění slev,
- konečná daň.

Řádné daňové přiznání se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud má poplatník povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo přiznání předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Správce daně může na žádost poplatníka nebo daňového poradce prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání. Nejdéle však o tři měsíce po uplynutí řádné lhůty.

Daňový subjekt je povinen si daň sám vypočítat a uvést případné osvobození, slevy, zvýhodnění, odpočty a uvést jejich výši.

Zálohy na daň z příjmů právnických osob

Zálohy na daň z příjmů se platí v průběhu zdaňovacího období. Po skončení zdaňovacího období se zaplacené zálohy započítají na úhradu skutečné daně. Výše zálohy je vždy odvozena od poslední daňové povinnosti.

4 Účtování ve sdružení bez právní subjektivity

4.1 Povinnost vést účetnictví

Účastníci sdružení jsou povinni vést účetnictví⁹ buď ze zákona, nebo se rozhodli vést účetnictví dobrovolně. Všichni, co vedou účetnictví, jsou účetní jednotkou a musí účtovat o stavu a pohybu majetku, aktiv, závazků, pasiv, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Účetnictví musí být průkazné a podložené účetními doklady v účetních knihách. Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců, obvykle je účetní období shodné s kalendářním rokem. Za účetní období se sestavuje účetní závěrka – rozvaha, výkaz zisku a ztráty + příloha (Jindrová, 2006).

Povinnost vést účetnictví se u každého člena sdružení posuzuje samostatně. Pokud je jeden z členů sdružení povinen vést účetnictví, musí ho vést i ostatní členové. V účetních předpisech není stanoven způsob vedení účetnictví za sdružení. Dle sdělení Ministerstva financí čj. 281/36989/1994 vede účetnictví účastník, který byl stanoven ve smlouvě o sdružení.

4.2 Způsob vedení účetnictví za sdružení

Za celé sdružení je možné vést evidenci souhrnně. Účetnictví však musí zajistit, minimálně na konci účetního období, rozdělení nákladů a výnosů mezi jednotlivé účastníky = výsledovka. Stejně tak i přehled o majetku, závazcích a pohledávkách = hlavní kniha.

Přehled o nákladech, výnosech, majetku, závazcích a pohledávkách řeší účetní jednotky odlišně:

- jiná analytika účtů,

⁹ Podvojně účetnictví je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

- samostatný okruh v účetním programu (př. Informační systém SAP),
- účetní místo, zakázka.

Podíl nákladů a výnosů musí předat vedoucí účastník sdružení každému účastníkovi na základě zvláštního účetního dokladu. Tyto podíly si musí každý z účastníků sdružení zaúčtovat do svého účetnictví. Pokud účastník nemá další podnikatelskou činnost, jsou tyto podíly zároveň základem pro výpočet daně z příjmů.

Dle přílohy č. 4 k vyhlášce ministerstva financí č. 500/2002 Sb. podvojně účetnictví pro podnikatele je pro účetní jednotky závazná směrná účtová osnova. Každá účetní jednotka si sestaví svůj účtový rozvrh, ve kterém uvede všechny účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a sestavení účetní závěrky.

Sdružení nemá právní subjektivitu, nemůže být ani samostatnou účetní jednotkou. Účetními jednotkami jsou jednotliví účastníci sdružení. Účtování ve sdružení je založeno na stejném principu stejně jako účtování podnikatelských subjektů až na několik specifických znaků.

4.2.1 Třídy účtové osnovy, které sdružení převážně využívá

Dlouhodobý majetek – účtová třída 0

Do dlouhodobého majetku řadíme aktiva, která splňují podmínku dlouhodobosti. Při používání majetku se předpokládá opotřebení, které je zachyceno postupným odepisováním. Dlouhodobý majetek může být pořízen koupí, darem, vlastní výroba.

Majetek získaný při výkonu činnosti ve sdružení se stává podílovým spoluvlastnictvím. Podíly jsou určeny smlouvou. V účetnictví jednotlivých účastníků se tyto operace během roku neprojeví.

Tabulka 2: Účtování u dlouhodobého majetku

Název	MD	DAL
Pořízení majetku - nákup za hotové	041/042	211
Pořízení majetku - faktura přijatá	041/042	321
Aktivace majetku vlastní výroby	041/042	623/624
Zařazení do užívání	01. /02. /03. /06.	041/042/043
Odpisy	551	07. /08.
Zůstatková cena majetku v případě prodeje	541	07. /08.
Zůstatková cena - likvidace	551	07. /08.
Zůstatková cena - darování	543	07. /08.
Zůstatková cena - manka a škody	549	07. /08.
Vyřazení majetku z evidence	07. /08.	01. /02. /06.

Zdroj: vlastní zpracování

Zásoby - účtová třída 1

Zásoby jsou oběžným majetkem. Do zásob lze zahrnout základní materiál, pomocné látky, nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky, zvířata a zboží.

Zásoby se oceňují pořizovací cenou, vlastními náklady, reprodukční cenou. K ocenění zásob pořizovací cenou se používají metody FIFO = First in First out nebo aritmetický průměr. Účtování zásob je možné dle způsobu A nebo B (Ryneš, 2008).

Způsob A = v průběhu účetního období účtuje podnik zásoby na vrub účtu 111/131 se souvztažným zápisem na účtech zúčtovacích vztahů.

111 – Pořízení materiálu

131 – Pořízení zboží

112 – Materiál na skladě

132 – Zboží na skladě

Tabulka 3: Účtování zásob

Název	MD	DAL
Pořízení zásob - nákup za hotové	111/131	211
Pořízení zásob - faktura přijatá	111/131	321
Aktivace vlastních zásob	111/131	621
Přijetí zásob na sklad	112/132	111/131
Úbytek zásob	501/504	112/132

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování materiálu a zboží na cestě

119 – Materiál na cestě

139 – Zboží na cestě

Na konci účetního období se může stát, že účetní jednotka přijala fakturu za zboží nebo materiál, ale dodávka nebyla do konce účetního období přijata na sklad.

Tabulka 4: Účtování materiálu a zboží na cestě

Název	MD	DAL
Přijatá faktura za zboží, materiál	111/131	321
Zboží, materiál nebyl převzat na sklad	119/139	111/131
Dodávka zboží, materiálu doručena	112/132	119/139

Zdroj: vlastní zpracování

Zásoby vlastní výroby

V průběhu účetního období se přírůstky zásob vlastní výroby účtují na vrub účtů účtové skupiny 12x - Zásoby vlastní výroby se souvztažným zápisem účtů účtové skupiny 61x - Změna stavu zásob vlastní výroby. Při vyskladnění je tento zápis opačný.

121 - Nedokončená výroba

611 - Změna stavu nedokončené výroby

122 - Polotovary vlastní výroby

612 - Změna stavu polotovarů

123 - Výrobky

613 - Změna stavu výrobků

124 - Zvířata

614 - Změna stavu zvířat

Tabulka 5: Zásoby vlastní výroby

Název	MD	DAL
Přírůstek, přebytek zásob	121/122/123/124	611/612/613/614
Vyskladnění, přirozený úbytek	611/612/613/614	121/122/123/124

Zdroj: vlastní zpracování

Způsob B = podnik účtuje v průběhu účetního období složky zásob přímo do nákladů se souvztažným zápisem na účtech příslušných zúčtovacích vztahů.

501 – spotřeba materiálu

504 – prodané zboží

I u způsobu B je potřeba aktivovat vnitropodnikové služby.

Tabulka 6: Aktivace vnitropodnikových služeb

Název	MD	DAL
Nákup materiálu/zboží – faktura přijatá	501/504	321
Aktivace materiálu	501/504	621

Zdroj: vlastní zpracování

Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry – účtová třída 2

Při založení sdružení je obvykle zřízeno bankovní konto, ze kterého se financují potřeby sdružení.

Na účtu 211 – pokladna se účtuje o stavu a pohybu peněžních prostředků, přírůstek peněz na stranu MD a úbytek peněz na stranu D. Účtuje se dle příjmových a výdajových dokladů, které musí obsahovat všechny náležitosti. Pro účely sdružení se pokladna ve větších společnostech nevede. Pouze bankovní účet.

V účtové skupině 22 se účtuje o pohybu peněz v bankovních ústavech na základě bankovních výpisů. Přírůstek peněz na stranu MD a úbytek na stranu D.

4 Účtování ve sdružení bez právní subjektivity

Účtová skupina 23 slouží k účtování krátkodobých bankovních úvěrů, úvěry splatné do 1 roku. Úvěry se uzavírají na základě smlouvy, kdy banka je věřitelem a účetní jednotka dlužníkem. Dlužník se zaváže splatit dluh plus úroky z úvěru.

Banka může poskytnout úvěr formou převodu na bankovní účet účetní jednotky:

Tabulka 7: Účtování úvěru

Název	MD	DAL
Poskytnutí úvěru	221	231
Splátka úvěru	231	221
Úroky z úvěru	562	221

Zdroj: vlastní zpracování

Účtová skupina 24 jsou půjčky poskytnuté od třetích osob:

Tabulka 8: Půjčky od třetích osob

Název	MD	DAL
Poskytnutí půjčky	221	249
Úhrada půjčky	249	221

Zdroj: vlastní zpracování

V účtové skupině 25 se účtuje o krátkodobém finančním majetku se splatností do jednoho roku. Dlužné cenné papíry, majetkové cenné papíry.

Tabulka 9: Účtování krátkodobého finančního majetku

Název	MD	DAL
Pořízení cenných papírů	251	221
Prodej cenných papírů	378	661
Zúčtování prodeje cenných papírů	561	251
Úhrada pohledávky z prodeje cenných papírů	221	378

Zdroj: vlastní zpracování

Zúčtovací vztahy - účtová třída 3

Pohledávky vzniklé při výkonu sdružení jsou:

- obchodní, z dodavatelsko-odběratelských vztahů, které při svém vzniku jsou zároveň výnosem, nebo
- ostatní pohledávky.

Účastníci sdružení jsou zavázáni ze závazků vůči třetím osobám, které vznikly při společné činnosti, společně a nerozdílně. Věřitel může požadovat úhradu na každém účastníkovi sdružení. Při vedení účetnictví je závazek obvykle také spojen s nákladem, který je součástí výsledku hospodaření. V průběhu roku se tyto operace u ostatních účastníků sdružení neprojeví (Jindrová, 2006).

311 – Odběratelé

314 – Poskytnuté provozní zálohy

315 – Ostatní pohledávky

321 – Dodavatelé

324 – Přijaté zálohy

343 – DPH

Tabulka 10: Účtovací vztahy

Název	MD	DAL
Faktura vydaná za služby - základ	311	602
Faktura vydaná za služby - DPH	311	343
Zaplacena záloha na materiál – BÚ	314	221
Faktura přijatá za materiál - základ	501	321
Faktura přijatá za materiál - DPH	343	321
Přijatá záloha na služby - BÚ	221	324

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady - účtová třída 5 a Výnosy - účtová třída 6

Náklady a výnosy jsou výsledkové účty. Náklady jsou aktivní, přírůstek se účtuje na stranu MD a úbytek lze zaúčtovat mínusem na stranu MD nebo plusem na stranu D. Výnosy jsou přírůstek majetku vyjádřený v penězích. Účtují se na stranu D.

Účtování nákladů a výnosů ve sdružení je shodné s účtováním v kterékoliv jiné účetní jednotce.

4.2.2 Specifika při účtování ve sdružení

Při vzniku sdružení a na konci každého účetního období se používají tyto specifické účty (Hochmann a spol., 2008):

- 358 – Pohledávky za účastníky sdružení
- 368 – Závazky k účastníkům sdružení
- 398 – Spojovací účet ve sdružení

Převod nákladů a výnosů - vedoucí účastník

Pro převod výnosů a nákladů z účetnictví vedoucího účastníka se používá spojovací účet ve sdružení 398:

Tabulka 11: Převod výnosů

Název	MD	DAL
Převod výnosů	6..	398

Zdroj: vlastní zpracování

- Při poklesu výnosů v účetnictví vedoucího účastníka výnosů.

Tabulka 12: Převod nákladů

Název	MD	DAL
Převod nákladů	398	5..

Zdroj: vlastní zpracování

- Při poklesu nákladů v účetnictví vedoucího účastníka mu zůstane jen jeho podíl nákladů.

Zůstatek na spojovacím účtu 398 ke konci účetního období vyrovná účastník tímto zápisem:

- a) v případě ztráty, vykáže jako pohledávku: MD 358/398
- b) v případě zisku, vykáže jako závazek: MD 398/368

Převod nákladů a výnosů – ostatní účastníci sdružení

Každý z účastníků sdružení musí účtovat o svých podílech na společných výnosech a nákladech:

Tabulka 13: Převod nákladů a výnosů

Název	MD	DAL
Převedený podíl nákladů	5..	398
Převedený podíl výnosů	398	6..
Pohledávka za účastníkem, v případě zisku	358	398
Závazek za účastníkem, v případě ztráty	398	368

Zdroj: vlastní zpracování

Problém nastává u nákladů, které jsou spojené se zaměstnanci. Platí totiž, že mzdy, pojištění a odvody jsou nákladem pouze zaměstnavatele. Sdružení nemůže nikoho zaměstnávat. U těchto nákladů lze postupovat tak, že účastník, jehož zaměstnanci pracují pro sdružení, přefakturuje část mzdových nákladů na ostatní účastníky.

5 Daňová evidence ve sdružení bez právní subjektivity

5.1 Daňová evidence

Daňová evidence slouží ke stanovení základu daně z příjmu. Obsahuje údaje o příjmech, výdajích, majetku a závazcích. Dalším úkolem evidence je sledování obratu pro potřeby DPH. Daňová evidence není účetnictví a je upravena § 7b zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu.

Podoba daňové evidence není zákonem upravena. Zákon podává pouze informace o tom, co daňová evidence zjišťuje a jakým způsobem se oceňuje majetek a závazky. Udává povinnost inventarizace a archivace. Formu daňové evidence si tedy účastníci sdružení mohou zvolit sami. Lze ji vést například v Excelu nebo využít ekonomický program (Jindrová, 2006):

Tabulka 14: Členění evidence pro zjištění základu daně

řádek	Datum	Doklad	Text	Pokladna		Běžný účet		Zahmované do ZD		Nezahmované do ZD		DPH	
				příjem	výdej	příjem	výdej	příjem	výdej	příjem	výdej	příjem	platba
			Počáteční zůstatek										
			Úhm – konečný zůstatek										

Zdroj: vlastní zpracování

Evidence o příjmech a výdajích musí být od evidence majetku a závazků oddělena. Daňové příjmy a výdaje musí být odděleny od příjmů a výdajů nedaňových.

Daňová evidence obsahuje údaje o majetku a závazcích. K poslednímu dni zdaňovacího období je nutné provést inventarizaci majetku a závazků. O případné rozdíly se pak musí upravit základ daně nebo daňová evidence.

V daňové evidenci se evidují tyto druhy majetku a závazků (Hochmann a spol., 2008):

- hmotný majetek,
- peněžní prostředky,
- ceniny,
- pohledávky,
- zásoby,
- ostatní majetek,
- závazky.

Pokud jde o hmotný majetek, pak jeho pořízení není okamžitě daňovým výdajem, ale daňový základ ovlivní až v podobě odpisů. Zatímco nehmotný majetek je v daňové evidenci daňovým výdajem ihned při pořízení bez ohledu na cenu.

5.2 Daňová evidence ve sdružení

Fyzické osoby jako účastníci sdružení mohou vést daňovou evidenci. V daňové evidenci není nutné vést evidenci samostatně za každého účastníka. Mohou vést evidenci, ve které evidují společné příjmy a výdaje. Až na konci zdaňovacího období si rozdělí podíly, které pak každý z členů zahrne do své daňové evidence.

Jestliže jsou účastníci sdružení neplátcí DPH, uvádí příjmy a výdaje do řádků až v okamžiku úhrady. Když vedoucí účastník vystaví fakturu za službu, do daňové evidence zanesení příjem, až když peníze dorazí na běžný účet.

6 Metodika

Bakalářská práce bude rozdělena na dvě části, a to na část teoretickou, která se bude věnovat shrnutí literárních poznatků v oblasti problematiky týkající se sdružení bez právní subjektivity z hlediska právního a účetního. Praktická část se bude zabývat teoretickými východisky aplikovanými na praktickém příkladu konkrétní společnosti a možnostech zlepšení v oblasti účetnictví sdružení. Řeší problematiku účtování ve sdružení v jednotlivých letech. Upozorňuje na případné chyby při vedení sdružení a navrhuje změnu.

Hlavním cílem bakalářské práce tedy bude analýza účetnictví konkrétního sdružení bez právní subjektivity a názorné porovnání mezi jednotlivými roky před a po aplikaci zlepšujících návrhů.

Bakalářská práce vychází z těchto pramenů:

- z odborné literatury,
- internetových stránek obou společností,
- interních materiálů,
- a z mých návrhů na zlepšení v oblasti účetnictví u sdružení.

Tyto informace jsou systematicky zpracovány do jednotlivých kapitol, které na sebe logicky navazují.

Hlavní okruhy práce jsou:

- Teoretická část
 - Sdružení bez právní subjektivity
 - Systém zdanění a účtování ve sdružení
- Praktická část:
 - Postup účtování ve vybraném sdružení
 - Porovnání účtování mezi jednotlivými roky

Použitá data v praktické části vychází z interních materiálů Firmy A z let 2007-2009. Součástí práce jsou i přílohy a přehledně udělané tabulky a grafy, které pomáhají vyjasnit daná specifika sdružení bez právní subjektivity a utvořit si tak ucelený obrázek o tom, jak celé sdružení funguje v praxi.

V práci jsou zahrnuty i mé vlastní poznatky, zkušenosti a popsány i mnou navržené návrhy a opatření na zlepšení, na nichž jsem se od začátku podílela.

Pro zpracování bakalářské práce byly použity programy MS Word a MS Excel.

7 Charakteristika vybraného sdružení bez právní subjektivity

7.1 Obecné údaje o společnostech ve sdružení

7.1.1 Firma A – vedoucí účastník sdružení

Společnost vznikla v roce 1993 ve spolupráci se zahraničním partnerem. Jedná se o stavební společnost se zaměřením na mostní a silniční stavitelství. Působí i v oblasti výroby prefabrikátů, těžby kamene a montáže ocelových konstrukcí. Má i své organizační složky v Polsku, Slovensku a Německu. Společnost je kromě své hlavní činnosti také zapojena ve sdruženích na základě uzavřených smluv.

Hlavní předmět podnikání:

- hornická činnost a činnost prováděná hornickým způsobem, projektování objektů a zařízení, které jsou součástí hornické činnosti a činnosti prováděné hornickým způsobem;
- provádění staveb, včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování.
- OKEČ 452130 Výstavba mostů, visutých dálnic, tunelů a podchodů

Počet zaměstnanců: 513

Ekonomická charakteristika podniku:

Základní kapitál: 350 000 tis. Kč

63 % zahraniční kapitál

37 % tuzemský kapitál

Rentabilita

Rentabilita je měřítkem schopnosti podniku vytvářet nové zdroje, dosahovat zisku s použitím investovaného kapitálu (viz tabulka 15).

- **Rentabilita aktiv** **ROA** = zisk / aktiva
- **Rentabilita kapitálu** **ROE** = zisk / vlastní jmění
- **Rentabilita tržeb** **ROS** = zisk / tržby

ROA měří, jaký efekt připadá na jednotku majetku zapojeného do podnikatelské činnosti, čím vyšší je jeho hodnota, tím efektivnější je celkové využití aktiv. Průměrná hodnota rentability aktiv ve stavebnictví se pohybuje kolem 6,67 %¹⁰. V roce 2008 došlo ke zvýšení rentability aktiv o 1,48 % (viz tabulka 15).

ROE ukazuje na návratnost investice, růst ukazatele znamená větší efektivnost. Průměrná hodnota rentability ve stavebnictví se pohybuje kolem 19,97 %. V roce 2008 došlo k nárůstu o 9% (viz tabulka 15).

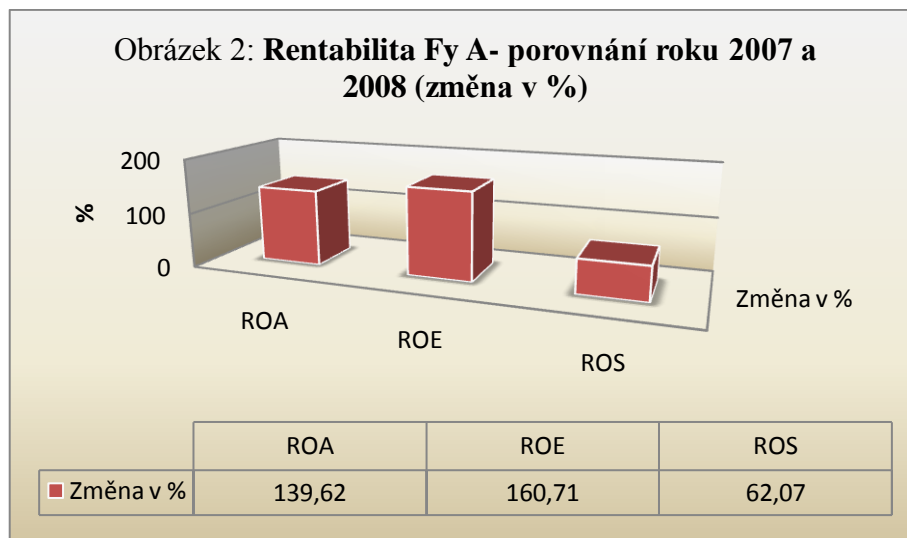
ROS nám říká, zda firma dosahuje adekvátní marže, čím vyšší bude hodnota, tím silnější je firma z hlediska dosahování zisku na jednu korunu tržeb. Průměrná hodnota rentability tržeb se pohybuje kolem 3,82 %. V roce 2008 došlo k nárůstu o 0,54 % (viz tabulka 15).

Tabulka 15: Rentabilita Fy A (v %)

Ukazatele/roky	2007	2008
ROA	1,06	2,54
ROE	5,60	14,60
ROS	0,87	1,41

Zdroj:vlastní zpracování

¹⁰ <http://www.mpo.cz/>



Zdroj: vlastní zpracování

Likvidita

Schopnost společnosti hradit včas své závazky.

Běžná likvidita oběžná aktiva / krátkodobé závazky

Pohotová likvidita (oběžná aktiva – zásoby) / krátkodobé závazky

Čistý pracovní kapitál oběžná aktiva – krátkodobé závazky

Běžná likvidita - ukazuje, kolikrát pokryjí oběžná aktiva krátkodobé závazky společnosti. V roce 2008 došlo k poklesu likvidity o 16,78 % (viz obrázek 3).

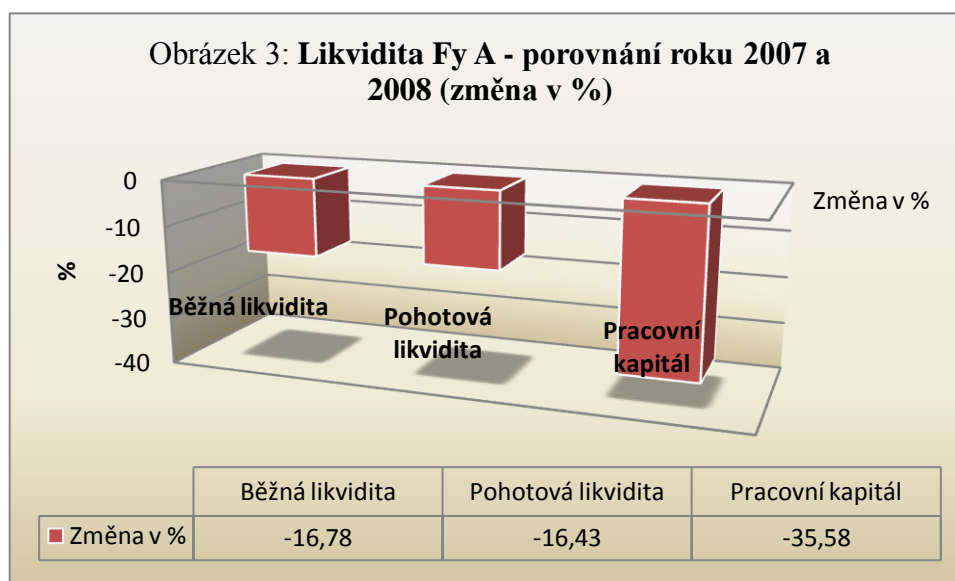
Pohotová likvidita - hodnota je v obou letech kladná, ale s klesající tendencí, což je dáno větším poklesem aktiv než krátkodobých závazků, pokles likvidity o 16,43 % (viz obrázek 3).

Pracovní kapitál - v obou letech je kladný, ale s klesající tendencí (viz obrázek 3).

Tabulka 16: Likvidita Fy A (v %)

Ukazatele/ roky	2007	2008
Běžná likvidita	1,49	1,24
Pohotová likvidita	1,40	1,17
Pracovní kapitál	503 311	324 201

Zdroj: vlastní zpracování



Zdroj: vlastní zpracování

7.1.2 Firma B – účastník sdružení

Společnost vznikla v roce 1995. Stavební společnost se zaměřením na dopravní stavitelství, rekonstrukce a opravy mostů, železniční stavby.

Hlavní předmět podnikání:

- provozování drážní dopravy na celostátní dráze a regionálních drahách
- stavební činnost

Počet zaměstnanců: 352

Ekonomická charakteristika podniku

Základní kapitál: 21 000 tis. Kč

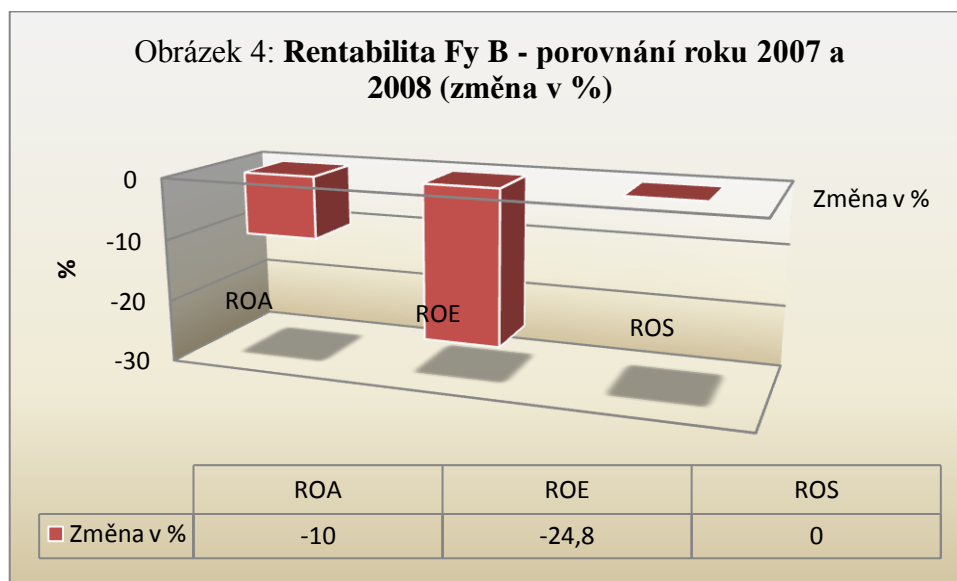
Rentabilita

U některých ukazatelů je hodnota v druhém roce nižší, což je dáno snížením zisku. V roce 2008 klesla stavební výroba především v železničních stavbách. Tím došlo i ke snížení výkonů. Tento pokles se projevil i ve výši zisku (viz tabulka 17).

Tabulka 17: Rentabilita Fy B (v %)

Ukazatele/roky	2007	2008	Změna v %
ROA	0,10	0,09	-10,00
ROE	5,04	3,79	-24,80
ROS	0,07	0,07	0

Zdroj: vlastní zpracování



Zdroj: vlastní zpracování

Likvidita

Běžná likvidita - v roce 2008 došlo ke zvýšení likvidity o 16,39 % (viz obrázek 5)

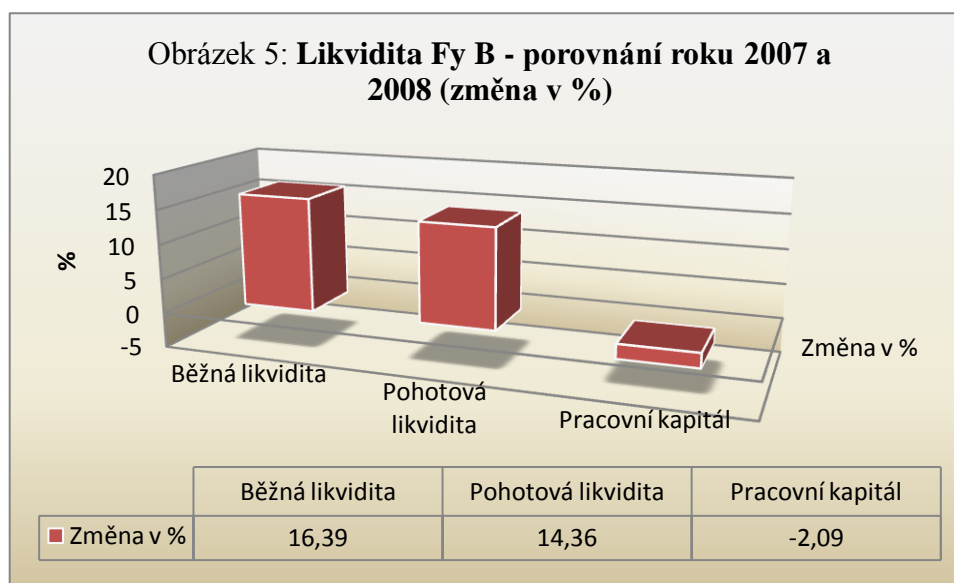
Pohotová likvidita - hodnota je v obou letech kladná s rostoucí tendencí.

Pracovní kapitál - v obou letech je kladný, ale s klesající tendencí.

Tabulka 18: Likvidita Fy B (v %)

Ukazatele/roky	2007	2008	Změna v %
Běžná likvidita	1,83	2,13	16,39
Pohotová likvidita	1,81	2,07	14,36
Pracovní kapitál	393 838	385 610	-2,09

Zdroj: vlastní zpracování



Zdroj: vlastní zpracování

7.2 Charakteristika zvoleného sdružení

Sdružení firem A a B vzniklo za účelem optimalizace trati a výstavby železničních koridorů v roce 2007.

V roce 2007 byla vypsaná veřejná soutěž na zakázku „Optimalizace trati a výstavba železničních koridorů“. Jelikož se jednalo o zakázku velkého rozsahu, rozdílných stavebních specializací a velké časové náročnosti, rozhodla se Firma A jít do této soutěže ve sdružení s partnerem. Zvolila si partnera, který se specializuje na železniční koridory.

V soutěži musely obě firmy vystupovat již jako sdružení bez právní subjektivity. Proto byla sepsána smlouva o sdružení¹¹, ve které jsou upraveny základní práva a povinnosti účastníků sdružení. Vedoucím účastníkem sdružení byla zvolena Firma A. Ostatní vztahy v rámci sdružení, jako je například rozdělení objektů stavby, podílů účastníků, vedení účetnictví, podpisová práva atd., jsou sepsána ve stanovách jako dodatek ke smlouvě o sdružení vždy až po získání zakázky.

Ve výběrovém řízení sdružení těchto firem zvítězilo a mohlo realizovat svoji stavbu. Byl sepsán dodatek ke smlouvě č. 1 – „Stanovy ke sdružení“. Vedením účetnictví byl pověřen vedoucí účastník – Firma A. Rozdělení podílu ve sdružení bylo stanoveno 50% Firma A a 50 % Firma B ze společných stavebních objektů. Bankovní poplatky a úroky nese v plné výši Firma A.

V rámci sdružení byl zřízen bankovní účet u Komerční banky. Díky dlouholeté a osvědčené spolupráci těchto společností může Firma A s tímto účtem disponovat sama bez vědomí Firmy B. Velkou výhodou je flexibilní přístup k účtu a absence zdlouhavého schvalování příkazů k úhradě.

Pokladnu ve sdružení nebylo nutné zřídit, protože veškerý pomocný materiál a drobné výdaje si hradí každý účastník sám.

Sdružení za dobu své činnosti žádný majetek nepořídilo. Při výstavbě byl vždy použit majetek obou firem. Proto není ve sdružení účtováno na majetkové účty ani na náklady s tím spojené.

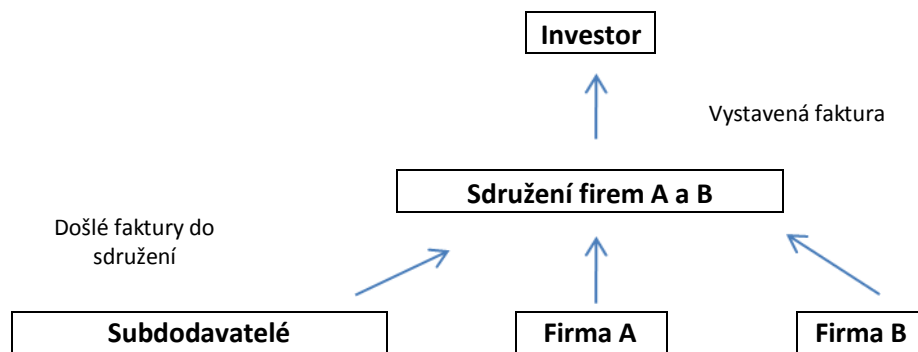
¹¹ Viz příloha Smlouva o sdružení

Sdružení nemá žádné zaměstnance a ani mít nemůže, jelikož nemá právní subjektivitu a tudíž nemůže být zaměstnavatelem. Náklady spojené s pracovníky je možné částečně přefakturovat na účastníka sdružení v tomto případě Firma B.

Rozdělení stavebních objektů je následující:

- Firma A – subdodávka¹² Firmy A do sdružení.
- Firma B – subdodávka Firmy B do sdružení.
- Společné objekty – realizované společně.

Obrázek 6: Schéma fakturace ve sdružení



Zdroj: vlastní zpracování

¹² Subdodávka je druh zakázky, prostřednictvím které je ze strany partnera přenesena realizace některé části projektu na subdodavatele.

8 Systém vedení účetnictví u sdružení

8.1 Systém vedení účetnictví u sdružení do roku 2007

Vedoucí účastník Firma A byla pověřena vedením účetnictví. Účetnictví Firmy A se vede kompletně v jednom účetním programu. Pro sdružení se do roku 2007 založila oddělená evidence. Byla vytvořena kopie účetního programu i s kmenovými daty se samostatnou účtovou osnovou, která byla odlišná od založených analytických účtů v účetnictví Firmy A. V našem případě se sdružení chovalo jako samostatná účetní jednotka, ačkoliv nemá sdružení právní subjektivitu.

Během kalendářního roku se účtovaly faktury přijaté, vydané, bankovní výpisy, interní doklady a sdružení hospodařilo jako samostatná jednotka. Výsledek hospodaření v účetním systému vždy zůstal ve 100% výši.

Po skončení účetního období jsou provedeny inventury rozvahových účtů a závěrka sdružení v rámci účetního programu, který byl pro dané sdružení vytvořen. Při uzavření účetních knih je výsledek hospodaření ve sdružení zaúčtován na účet 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení.

Rozdělení nákladů a výnosů se provádělo pouze na základě zvláštního účetního dokladu. Toto rozdělení musí být vždy odsouhlaseno na radě sdružení, po schválení je oběma účastníky podepsáno. Rozdělení je posláno spolu se zvláštním účetním dokladem poštou Firmě B, ta si svůj podíl nákladů a výnosů zaúčtuje do svého účetnictví. Tento podíl je zdaněn v rámci účetnictví Firmy B.

Vedoucí účastník si převzal toto rozdělení nákladů a výnosů ve výši svého podílu do účetnictví pomocí interního dokladu. Tím se zajistí, že Firma A má v účetnictví jen svůj podíl ve výši 50 %. Výsledek hospodaření, podíl Firmy A, je zaúčtován jako pohledávka nebo závazek vůči sdružení (účty 358/368). Jelikož je pro sdružení veden

samostatný program, musí být do účetnictví Firmy A převedeny i konečné stavy rozvahových účtů také pomocí interního dokladu. Účet 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení je při zaúčtování rozvahových účtů nahrazen účty 368 - závazek za účastníkem sdružení nebo 358 - pohledávka za účastníkem sdružení. Tím byla zajištěna správnost účetní závěrky Firmy A.

Veškeré kompletní údaje i s účetními zápisy sdružení pak zůstávají v kopii programu ve 100% výši. Pokud je třeba hledat účetní zápisy, musí se vždy do samostatného programu. V účetnictví Firmy A jsou pouze účetní zápisy provedené na základě interního dokladu jednou ročně.

V účetním systému vedoucího účastníka byla založena speciální analytika účtů:

- 221704 – Bankovní účet sdružení
- 311704 – Odběratelé sdružení
- 314704 – Zálohy sdružení
- 315704 – Ostatní pohledávky sdružení
- 321704 – Dodavatelé sdružení
- 325704 – Ostatní závazky sdružení
- 358704 – Pohledávky za účastníkem sdružením
- 368604 – Závazek za účastníkem sdružení – Firma B
- 368704 – Závazek za účastníkem sdružení – Firma A
- 398000 – Spojovací účet sdružení
- 518704 – Služby sdružení
- 548704 – Provozní náklady sdružení
- 568704 – Ostatní finanční náklady sdružení
- 602704 – Tržby za služby sdružení
- 648704 – Provozní výnosy sdružení
- 662704 – Úroky sdružení
- 668704 – Ostatní finanční výnosy sdružení

Pomocí této analytiky bylo možné v rámci hlavní knihy rozlišit hodnoty sdružení, což je důležité pro potřeby auditu.

Příklad:

Vnitřní doklad č. 1 – Zúčtování sdružení za rok 2007

Tabulka 19: Zúčtování podílu nákladů a výnosů Firmy A

Řádek	MD	D	Kč	Kč	Poznámka
1	518 704	398 000	33 281 613,82		zúčtování podílu
2	548 704	398 000	71 747 784,19		zúčtování podílu
3	568 704	398 000	657,97		zúčtování podílu
4	398 000	602 704		34 241 136,36	zúčtování podílu
5	398 000	648 704		71 740 382,31	zúčtování podílu
6	398 000	662 704		288,05	zúčtování podílu
7	398 000	668 704		0,10	zúčtování podílu
8	358 704	398 000	951 750,84		zúčtování podílu
			105 981 806,82	105 981 806,82	

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 20: Zúčtování rozvahových účtů

Řádek	MD	D	Kč	Kč	Poznámka
1	221 704	398 000	35 000 000,00		zúčtování podílu
2	221 704	398 000	395 686,81		zúčtování podílu
3	311 704	398 000	79 884 015,26		zúčtování podílu
4	314 704	398 000	-805 392,00		zúčtování podílu
5	314 704	398 000	676 800,00		zúčtování podílu
6	315 704	398 000	14 022 265,50		zúčtování podílu
7	398 000	321 704		113 197 121,24	zúčtování podílu
8	398 000	325 704		14 064 980,95	zúčtování podílu
9	398 000	368 704		951 750,84	zúčtování podílu
10	398 000	368 604		959 522,54	zúčtování podílu
			129 173 375,57	129 173 375,57	

Zdroj: vlastní zpracování

Tento postup účtování sdružení byl uplatňován od vzniku společnosti až do roku 2007. Vzhledem k tomu, že sdružení nemá právní subjektivitu, byl na základě doporučení auditorů v roce 2008 změněn systém vedení účetnictví. Bylo nutno zajistit kompletní vedení účetnictví včetně všech účetních zápisů v jednom účetním systému.

8.2 Systém vedení účetnictví u sdružení od roku 2008

Na základě doporučení auditorů a daňového poradce byla Firma A nucena k 1. 1. 2008 změnit kompletně systém vedení účetnictví sdružení. Na zavedení nového způsobu účtování jsem se od začátku podílela.

Účetní systém společnosti slouží pro vedení účetnictví. Umožňuje vést účetní evidenci a poskytuje informace o hospodaření až na nákladové objekty. (např. středisko, zakázka, atd.). Tyto nákladové objekty jsou uživatelsky definovány a slouží k vyhodnocování stavebních objektů nebo v našem případě k rozdělení nákladů a výnosů dle jednotlivých sdružení.

V prvním kroku byla ve společnosti vytvořena nová ekonomická struktura pro tyto nákladové objekty. Touto strukturou byly rozlišeny závody společnosti dle sídla nebo charakteru, střediska pro bližší identifikaci a režijní zakázky. K této ekonomické struktuře byly ještě vytvořeny pod jednotlivými závody stavební a výrobní zakázky. Závod a středisko je v účetním programu sdruženo pod jeden útvar, kterému je pak zadána zakázka. Díky tomuto nastavení lze zjistit výsledovku stavby nebo sdružení. Při účtování dokladů je nutné vždy zadat útvar a zakázku, tito nositelé jsou povinni. Sdružení je v ekonomické struktuře pod závodem 03 + středisko 034 = útvar 03034 (viz obrázek 7).

Obrázek 7: Ekonomická struktura

Ekonomická struktura od 1.1.2008				
závod	název	středisko		režijní zakázky
01	Lomy	005	Panelárna	68603
		008	Lomařská výroba	68604
		011	Řezárna	52600
		013	Pískovna	68608
		014	Laboratoř	64600
		025	Betonárka	62600
		099	Režie závodu 01	52050
02	Dobřany	020	Silnice	
		021	Kanalizace	
		022	Pozemní stavby	
		024	Mosty	
		099	Režie závodu 02	52040
03	pobočky	030	Polsko	
		031	Slovensko	
		032	Německo	
		034	Sdružení	
04	Ostrava	040	Dopravní stavby	
		041	Pozemní stavby	
		042	Ocelové konstrukce	
		099	Režie závodu 04	40001
05	Praha	050	Mosty	
		051	Rekonstrukce	
		052	Koridory-železnice	
		099	Režie závodu 05	52060
06	Mechanizace	015	Nákladní doprava	67600
		018	Mechanizace	67602
		022	Autodílna	63601
		009	Centrální sklad	60600
		099	Režie závodu 06	52056
09	správa podniku	999	Správní režie podnik	50600

Zdroj: interní materiály společnosti

Firma A není vedoucím účastníkem jen jednoho sdružení, proto se musí následně rozlišit všechna sdružení zakázkou a ta je vždy pětimístná. Pro sdružení jsou zakázky definované jako 800xx. Na první pohled je vidět, že se jedná o sdružení a ne o klasické stavební zakázky. V našem případě má sdružení těchto firem zakázku 80055.

Speciální analytika účtů nákladů a výnosů díky této struktuře není již potřebná. Pouze je nutné analyticky odlišit účty hlavní knihy. Navazuje se na zůstatky rozvahových účtů s analytikou xxx704 z roku 2007. Všechny tyto účty jsou součástí účtové osnovy společnosti. Ve společnosti jsou založeny zvláštní číselné řady pro některé doklady dle jednotlivých závodů.

Definice číselných řad pro sdružení je:

Tabulka 21: Číselné řady

Druh dokladu	Číselná řada
Faktury přijaté	2r40001 - 2r49999 (r = rok)
Faktury vydané	3800xx001 - 3800xx999
Výpisy z účtu	800xx001 (číslo výpisu) 01(řádek výpisu)

Zdroj: vlastní zpracování

8.2.1 Otevírání a uzavírání účtů

Otevírání a uzavírání účtů upravuje § 17 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účty hlavní knihy se otevírají účetními zápisy. Stav rozvahových účtů, které jsou při uzavírání účtů převedeny na účet 702 – Konečný účet rozvažný, musí při otevírání účtů navazovat na stavy rozvahových účtů na účtu 701 – Počátečný účet rozvažný. Počáteční stavy pasiv jsou účtovány na vrub účtu 701 a aktiv ve prospěch účtu 701.

Tabulka 22: Otevírání účtů

Název	MD	DAL	Částka v (Kč)
PZ bankovní účet	221704	701000	35 395 686,81
PZ odběratelé	311704	701000	79 884 015,26
PZ ostatní pohledávky	315704	701000	14 022 265,50
PZ dodavatelé	701000	321704	113 197 121,24
PZ ostatní závazky	701000	325704	14 193 572,95
PZ závazky vůči účast. sdružení - A	701000	368704	951 750,84
PZ závazky vůči účast. sdružení – B	701000	368604	959 522,54

Zdroj: vlastní zpracování

Účty se uzavírají také účetními zápisy. Konečné stavy nákladů se přeúčtují na vrub účtu 710 – Účet zisku a ztrát, výnosy ve prospěch tohoto účtu. Zůstatek na tomto účtu tvoří zisk/ztrátu, který je převeden na účet 702. Ve prospěch v případě zisku a na vrub

v případě ztráty. Konečné stavy aktiv se přeúčtují na vrub účtu 702 a pasiv ve prospěch účtu 702.

Tabulka 23: Uzavírání účtů:

Název	MD	DAL
KZ nákladů	710000	5xxxxx
KZ výnosů	6xxxxx	710000
Zisk	710000	702000
Ztráta	702000	710000

Zdroj:vlastní zpracování

8.2.2 Rozdělení nákladů a výnosů od roku 2008

V roce 2008 bylo rozdělení nákladů a výnosů schvalováno na radě sdružení oběma účastníky, poté bylo posláno k zaúčtování Firmě B na základě zvláštního účetního dokladu¹³. Vedoucí účastník Firma A nepřebírá do svého účetnictví pomocí interního dokladu svůj podíl nákladů a výnosů, a tím ani netvoří pohledávku nebo závazek vůči sdružení (účty 358/368). Není třeba přebírat konečné stavy rozvahových účtů. Účetnictví společnosti je kompletně vedeno v jednom účetním systému se všemi účetními zápisy a tím je splněn požadavek auditorů.

Oproti roku 2007 jsou náklady a výnosy vedeny v systému v 100% výši. Na konci roku je třeba provést korekci a odúčtovat podíl druhého účastníka, aby společnosti zůstal v účetnictví jen podíl dle smlouvy o sdružení. Z odúčtovaného podílu vzniká závazek v případě zisku a pohledávka v případě ztráty vůči Firmě B a je účtována na účty 368/358. Tím je zachována podvojnost účetních zápisů.

Díky tomu, že se podíl na zisku nebo ztrátě sdružení nepřebírá pomocí interního dokladu, jako tomu bylo do roku 2007, není u Firmy A tento podíl účtován na účet 358 - pohledávka za účastníkem sdružením/368 - závazek za účastníkem sdružení.

¹³ Příloha č. 2 – Zvláštní účetní doklad

Pro přehled podílu Firmy A a pro zaúčtování platby zisku/ztráty sdružení byl vytvořen speciální vnitřní účet 262002 – Spojovací účet při sdružení v rámci střediskového hospodářství. Zůstatek tohoto účtu je vždy nulový, stav má pouze z pohledu střediska. U střediska sdružení - 03034 vzniká závazek/pohledávka vůči Firmě A a u střediska společnosti - 01001 vzniká pohledávka/závazek vůči sdružení. Tento druh účtování byl také zvolen kvůli odstranění nesmyslné tvorby pohledávky nebo závazku u Firmy A a sdružení do roku 2007.

Tabulka 24: Odúčtování podílu účastníka sdružení

Název	MD	DAL	Útvar	Zakázka	Částka
Odúčtování podílu N Fy B	398000	5xx	03034	80055	4 804 625,73
Odúčtování podílu V Fy B	6xx	398000	03034	80055	5 039 208,29
Závazek sdružení vůči Firmě B (zisk 50%)	398000	368704	03034	80055	234 582,56
Vnitřní závazek sdružení vůči Firmě A (zisk 50%) - střediskové hospodářství	398000	262002	03034	80055	234 582,56
Vnitřní pohledávka Firmy A vůči sdružení (zisk 50%) - střediskové hospodářství	262002	398000	01001	99999	234 582,56

Zdroj: vlastní zpracování

9 Postup účtování ve vybraném sdružení

9.1 Faktury přijaté

Faktury přicházejí dvěma způsoby. Firma A vystaví fakturu za provedené stavební práce v daném měsíci za své objekty. Fakturantka předá fakturu se všemi náležitostmi do účetního oddělení. Faktury od Firmy B a ostatních subdodavatelů přicházejí poštou. Jsou zapsány v evidenci pošty a pak následují do evidence faktur. Zde jsou podle příjemce „Sdružení Firmy A a B“ zaevidovány do číselné řady sdružení. Faktury jsou poté poslány vedoucímu projektu ke kontrole a následnému schválení. Po této kontrole jsou faktury poslány zpět a jsou předány k zaúčtování.

Po předání do účetního oddělení se zkontrolují stavební objekty a částky uvedené na faktuře, zda souhlasí s objekty, které jsou ve stejném měsíci fakturovány na investora. Pokud vše souhlasí, zaúčtuje se faktura jako náklad sdružení. Při účtování je důležité ji odlišit útvarem a zakázkou.

Dílčí faktury jsou placeny vždy ve výši 90 % vyúčtované částky, zbývajících 10 % představuje zádržné. Jde pouze o finanční ponížení faktury. Zádržné zajišťuje závazky zhotovitele. Zádržné je uvolněno postupně, prvních 5 % po předání celého díla investorovi bez vad a nedodělků a zbylých 5 % je uvolněno po skončení záruční doby.

Příklad:

Faktura přijatá od subdodavatele

Datum vystavení: 5. 2. 2009

DUZP: 30. 1. 2009

Splatnost: 90 dní

SO 91-60-01 – Trakční vedení - Stavební práce za měsíc leden 2009

ZD:	626 663,00
DPH 19 %:	119 065,97
Zádržné:	- 62 666,30

Celkem	683 062,67

Tabulka 25: Účtování faktury přijaté

Název	MD	DAL	Útvar	Zakázka	Částka
Faktura přijatá – subdodávky	518430	321704	03034	80055	626 663,00
DPH vstup 19 %	343119	321704	03034	80055	119 065,97
Zádržné 10 % z ceny	325704	321704	03034	80055	-62 666,30

Zdroj: vlastní zpracování

Veškeré přijaté faktury do sdružení jsou pouze subdodávky. Účtování je totožné. Faktura je vždy účtována v 100% výši nákladů. Rozdělení na účastníky je vždy jednou za rok a to až po skončení účetního období.

9.2 Faktury vydané

Po předání dílčích prací investorovi v daném měsíci, je vytvořen soupis prací. Soupis prací, který obsahuje jednotlivé provedené stavební položky včetně ceny, je předán k odsouhlasení a podepsání investorovi. Na základě tohoto soupisu je vystavena faktura dle zákona o DPH do 15-ti dní od zdanitelného plnění. Faktura je poté zaslána investorovi a předána do účetního oddělení ke zpracování.

Po předání do účetního oddělení se zkontroluje, jestli je faktura podepsaná jak od investora, tak od zástupce sdružení a ostatní náležitosti faktury.

Z přehledu fakturace se vypíší do zvláštní tabulky čísla objektů, které byly fakturovány a částky. Aby sdružení zajistilo, že přesně ty objekty, které se fakturují na investora, mají své došlé faktury, dělá se přehled, pomocí něhož lze snadno zjistit, která faktura již

přišla či nepřišla a případně zjistit u dodavatele sdružení, zda byla vystavena nebo ne. Tím se tedy zajistí přehled o tom, zda jsou oproti vydané faktuře všechny faktury přijaté od subdodavatelů a zda jsou ve správných částkách. Faktura dostane interní číslo a je záúčtována na výnosy s útvarem a zakázkou sdružení.

Dílčí faktury jsou placeny vždy ve výši 90 % vyúčtované částky, zbývajících 10 % představuje zádržné. Jde pouze o finanční ponížení faktury. Zádržné je uvolněno postupně, prvních 5 % po předání celého díla investorovi bez vad a nedodělků a zbylých 5 % je uvolněno po skončení záruční doby.

Příklad:

Faktura vydaná na investora

Datum vystavení: 13. 2. 2009

DUZP: 30. 1. 2009

Splatnost: 90 dní

SO 91-60-01 – Trakční vedení - Stavební práce za měsíc leden 2009

ZD: 676 300,00

DPH 19 %: 128 497,00

Zádržné: - 67 630,00

Celkem 737 167,00

Tabulka 26: Účtování faktury vydané

Název	MD	DAL	Útvar	Zakázka	Částka
Faktura vydaná – stavební práce	311704	602023	03034	80055	676 300,00
DPH výstup 19 %	311704	343219	03034	80055	128 497,00
Zádržné 10 % z ceny	311704	315704	03034	80055	-67 630,00

Zdroj: vlastní zpracování

9.3 Bankovní výpisy

Bankovní výpisy se účtují na základě elektronických výpisů. Pro tyto výpisy je v účetním programu založena speciální dokladová řada.

Účtují se převážně tyto případy:

- úhrady odběratelských faktur,
- úhrady dodavatelských faktur,
- platby ostatních závazků a pohledávek,
- úroky, bankovní poplatky.

9.3.1 Úhrady odběratelských faktur

Platby odběratelských faktur jsou hrazeny ve dvou částkách. Po 60 dnech od vystavení faktury je splatný základ faktury snížený o zádržné, 90 dní od vystavení faktury je splatná částka DPH. Obě tyto položky jsou zaúčtovány jako úhrada odběratelské faktury s příslušným útvarem a zakázkou sdružení. Po zaplacení druhé části faktury (DPH) a následném zaúčtování, je faktura zcela zaplacená. K úhradě zůstává pouze zádržné ve výši 10% z ceny bez DPH z této faktury, které je evidováno na účtu 315704 - Pohledávky sdružení, splatné dle předání díla investorovi.

Tabulka 27: Účtování úhrady odběratelské faktury

Název	MD	DAL	Útvar	Zakázka	Částka
13.04.2009 Výpis z BÚ – úhrada vydané faktury	221704	311704	03034	80055	608 670,00
14.05.2009 Výpis z BÚ – úhrada vydané faktury (DPH)	221704	311704	03034	80055	128 497,00
DD.MM.RRRR Výpis z BÚ – úhrada zádržného	221704	315704	03034	80055	67 630,00

Zdroj: vlastní zpracování

9.3.2 Úhrady dodavatelských faktur

Jak již bylo výše zmíněno, odběratelské faktury jsou hrazeny ve dvou platbách. Stejným způsobem jsou hrazeny i dodavatelské faktury, ale vždy až po zaplacení faktur od odběratele. Následně je vystaven elektronický příkaz k úhradě za příslušné dodavatelské faktury. Příkaz se poté zašle finanční ředitelce společnosti k autorizaci a po schválení je odeslán do banky přes internetové bankovníctví.

Výpis z účtu je zaúčtován jako úhrada dodavatelských faktur s příslušným útvarem a zakázkou sdružení. K úhradě zůstává pouze zádržné ve výši 10% z ceny bez DPH z této faktury, evidované na účtu 325704 - Závazky sdružení, splatné dle předání díla investorovi.

Tabulka 28: Účtování úhrady dodavatelské faktury

Název	MD	DAL	Útvar	Zakázka	Částka
05.04.2009 Výpis z BÚ – úhrada dodavatelské f. (základ-zadržné)	321704	221704	03034	80055	563 996,70
06.05.2009 Výpis z BÚ – úhrada vydané faktury (DPH)	321704	221704	03034	80055	119.065,97
DD.MM.RRRR Výpis z BÚ – úhrada zádržného (dílo předáno)	325704	221704	03034	80055	62.666,30

Zdroj: vlastní zpracování

9.4 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty

Sdružení není daňovým subjektem. Daň z přidané hodnoty z činnosti sdružení je vypořádána s finančním úřadem v rámci záznamní povinnosti DPH Firmy A. Od roku 2008 sdružení funguje na základě střediskového hospodářství, tzn., že u střediska sdružení vzniká závazek nebo pohledávka z titulu DPH vůči Firmě A, a to na základě účtovaných faktur. Dochází k internímu přeúčtování pohledávky nebo závazku v rámci

jednotlivých středisek a následné úhradě. Pro příklad jsou použity částky DPH z výše zaúčtovaných faktur. Tvorba interní pohledávky nebo závazku je z důvodu přehlednosti a zaúčtování platby mezi středisky.

Příklad:

DPH na vstupu:	119 065,97
DPH na výstupu:	128 497,00
Vlastní daňová povinnost:	9 431,03

Tabulka 29: Interní přeúčtování

Název	MD	DAL	Útvar	Zakázka	Částka
Interní přeúčtování – daň na výstupu – sdruž.	398000	343219	03034	80055	-128 497,00
Interní přeúčtování – daň na výstupu – Fy A	398000	343219	01001	99999	128 497,00
Interní přeúčtování – daň na vstupu – sdruž.	343119	398000	03034	80055	-119 065,97
Interní přeúčtování – daň na vstupu – Fy A	343119	398000	01001	99999	119 065,97
Interní závazek sdružení	398000	262002	03034	80055	9 431,03
Interní pohledávka u Firmy A	262002	398000	01001	99999	9 431,03
Výpis z BÚ platba závazku	262002	221704	03034	80055	9 431,03
Výpis z BÚ přijatá platba - pohledávka Firmy A	221xxx	262002 ¹⁴	01001	99999	9 431,03

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁴ 262002 – Vnitřní účet při sdružení v rámci střediskového hospodářství

10 Analýza výsledků vedení účetnictví

Účtování sdružení se ve Firmě A během let vyvíjelo a zdokonalovalo. V roce 2008 nastaly výrazné změny v systému vedení účetnictví, do kterých jsem se aktivně zapojila. Tyto změny jsou blíže popsány v kapitole 8 Systém vedení účetnictví u sdružení.

10.1 Porovnání let 2007 a 2008

V oblasti účtování v průběhu účetního období nenastaly výraznější odchylky oproti roku 2007. Nastala pouze změna u číselných řad bankovních výpisů, došlých a vydaných faktur. Analytika rozvahových účtů pro rok 2008 zůstala stejná, tzn. ve tvaru xxx704. Účtování navazovalo na konečné stavy z roku 2007, které byly převzaty na základě interního dokladu do účetnictví Firmy A. Nákladové a výnosové účty převzalo sdružení z účtové osnovy společnosti. Od roku 2008 došlo ke zrušení převádění konečných stavů rozvahových účtů, nákladů a výnosů sdružení pomocí interního dokladu do účetnictví společnosti. Jelikož je účetnictví sdružení vedeno v účetním systému v rámci společnosti a to ve 100 % výši, je nutné na konci účetního období odúčtovat podíl nákladů a výnosů druhého účastníka sdružení.

Do roku 2007 nebylo nutné hlídat správně stanovený útvar a zakázku, v novém systému se však musí dbát na to, aby byly správně určeny. Může snadno dojít k uživatelské chybě.

V roce 2008 byl zrušen účet 358/368 (pohledávka/závazek) pro účtování podílu na výsledku hospodaření sdružení Firmy A. Tyto dva účty byly nahrazeny speciálním vnitřním účtem 262002 - Vnitřní účet při sdružení v rámci střediskového hospodářství. Z pohledu rozvahy je tento účet nulový a není nikde vykazován, stav má pouze z pohledu střediska. U střediska sdružení - 03034 vzniká závazek/pohledávka vůči Firmě A a u střediska společnosti - 01001 vzniká pohledávka/závazek vůči sdružení.

Tento druh účtování byl zvolen kvůli odstranění bezvýznamné tvorby pohledávky nebo závazku u Firmy A a sdružení do roku 2007.

V současné době není možné z účetního systému vytisknout celkovou rozvahu dle sdružení. Je možné si pouze v rámci střediskového hospodářství pomocí útvaru vytisknout hlavní knihu s konečnými stavy nebo si pomocí zakázky vytisknout výsledovku. Do budoucna bych doporučovala změnu účetního programu, který umožňuje pohodlnější a přehlednější vedení účetnictví sdružení. Například informační systém SAP. Tento systém umožňuje nastavení jednotlivých pracovních úseků nebo účetních okruhů v oblasti finančního účetnictví, které se mohou chovat jako samostatná jednotka. Pracovní úseky jsou definované jako 5-ti místné číslo, které je povinné vyplnit u každého účtu. V rámci těchto úseků je možné vygenerovat rozvahu, výsledovku a další controllingové sestavy. Pracovní úseky i účetní okruhy jsou součástí účetní jednotky.

10.2 Účtování ve společném programu od roku 2008

Nevýhodou společného účtování je možné opomenutí útvaru a zakázky sdružení. Může se tedy stát, že náklady, případně výnosy, které se týkají sdružení, se dostanou do účetnictví Firmy A na jiné středisko. Je proto potřeba provádět zpětnou kontrolu zaúčtování před importováním faktur do účetnictví a vést analytickou evidenci u sdružení, čímž lze této chybě zabránit.

Další nevýhodou může být, že všechna data sdružení i účetnictví Firmy A jsou pohromadě. Sdružení je sice odděleno vlastní dokladovou řadou i způsobem číslování dokladů, ale účtování vyžaduje větší administrativní náročnost a pozornost. Vzhledem k tomu, že České účetní standardy vyžadují ucelené vedení účetnictví, lze tuto nevýhodu zmírnit jiným účetním programem.

Nevýhody lze spatřit i ve způsobu úhrad odběratelských faktur, tedy v platbě ve dvou položkách. Výhodou je ale, způsob placení dodavatelům. Stačí v bance vystavit

elektronický příkaz, ke kterému není potřeba obdržet předchozí schválení druhým účastníkem sdružení, tedy Firmou B. Celý proces je pak rychlejší a efektivnější. Výhodou je alespoň částečná zpětná vazba na účetnictví Firmy A, kdy lze zkontrolovat, zda platba skutečně přišla apod.

Další předností je to, že pokud zaměstnanec pracuje jak v účetnictví Firmy A, tak i ve sdružení, nemusí přepínat mezi více programy a vše lze zpracovat v jednom systému.

11 Závěr

Sdružení bez právní subjektivity je zvláštní spoluprací fyzických či právnických osob a v oblasti, ve které Firma A podniká, zažívá velký rozvoj. Avšak sdružení na rozdíl od podnikání má svá specifika a je třeba na to brát zřetel.

Bakalářská práce se věnuje sdružení bez právní subjektivity, analýze konkrétního sdružení a názornému porovnání mezi jednotlivými roky před a po aplikaci zlepšujících návrhů.

V teoretické části jsou na základě odborné literatury zpracovány jednotlivé body sdružení bez právní subjektivity. Tyto body jsou pak následně řešeny v praktické části bakalářské práce. Dále jsou zde uvedeny i příklady, jak se účtovalo v letech 2007 až 2008, ale i systém, jakým se vedlo účetnictví v obou letech. Tyto systémy vedení účetnictví jsou pak porovnány a jsou doporučeny opatření a návrhy, jak by bylo možno toto sdružení vylepšit.

Ve své práci vycházím i ze svých vlastních poznatků a zkušeností, které jsem nasbírala za celou dobu působení již výše zmíněného sdružení. Byla jsem přítomna všem zásadním změnám, které probíhaly v roce 2008. Tím jsem mohla ovlivnit celý systém vedení účetnictví.

Vedení účetnictví prošlo během dvou let ve Firmě A velkou změnou, která sebou nesla výhody i nevýhody. Důležité ovšem je, že se podařilo dostát nároků auditorů na změnu vedení účetnictví sdružení bez právní subjektivity a že tato změna byla úspěšná.

12 Summary

Sdružení bez právní subjektivity je jedna z forem spolupráce fyzických či právnických osob. Je upraveno zákonem č. 40/1964 Sb., část osmá § 829 až 841, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, upravující závazkové právo. Bakalářská práce se zabývá vedením účetnictví u sdružení bez právní subjektivity. Obsahuje část teoretickou a praktickou. Teoretická část, jež vychází z odborné literatury, se věnuje otázkám vzniku a rozpuštění sdružení bez právní subjektivity, systému zdanění, způsobu účtování a daňové evidenci u sdružení. V praktické části jsou pak aplikovány body z teoretické části na dané sdružení Firem A a B od roku 2007 po současnost. Blíže jsou specifikovány odlišnosti účtování ve sdružení a rozdělení podílu na jednotlivé účastníky. V poslední části práce jsou shrnuty výsledky porovnání účetnictví mezi jednotlivými roky a návrhy na zlepšení.

Klíčová slova: sdružení bez právní subjektivity, účastník sdružení, účetnictví, systém zdanění ve sdružení, daňová evidence, stavebnictví

Consortium without legal identity is one of the possible ways of cooperation among natural persons and companies and is modified by law 40/1964 Sb., part VIII § 829 to 841, as amended by following Acts, editing the liability law. This work focuses on conducting of the accounting procedures of the consortium without legal identity and is divided into theoretical and practical part. The theoretical part, which is mainly based on special literature, answers the questions of foundation and dissolution of the consortium without legal identity, taxation, ways of conducting of the accounting procedures and tax evidence of the consortium without legal identity. The practical part applies the above mentioned points on specified consortiums "A" and "B" since the year 2007 till today. More closely this part focuses on differences of booking in consortium and splitting up the share among the participants. The last part of this bachelor's work summarizes the results of the comparison of ways of conducting the accounting procedures throughout the years and adds the improvement suggestions.

Keywords: consortium without legal identity, participant, booking, taxation in consortium, tax evidence, building industry

13 Přehled použité literatury

- HOCHMANN, V., DĚRGEL, M., BENDA, V., MACHÁČEK, I. *Sdružení bez právní subjektivity 2008 – 2009*. Praha: ASPI a.s., 2008. 264 s. ISBN 978-80-7357-303-4
- JINDROVÁ, B. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006. 240 s. ISBN 80-7201-622-9
- POHL, T. *Vzory smluv podle občanského zákoníku, obchodního zákoníku a zákona o cenných papírech*. Ostrava: Sagit, 2007. 328 s. ISBN 978-80-7208-622-1
- RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: Anag, 2008. 953 s. ISBN 978-80-7263-437-8
- MINISTERSTVO PRUMYSLU A OBCHODU: *Charakteristiky ekonomického vývoje*. [online]. [cit. 2010-04-30]. Dostupné z WWW: <<http://www.mpo.cz/dokument19563.html>>

Legislativa

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

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

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, část VIII, Hlava 16: Smlouva o sdružení, § 829 – 841

Pokyn č. D – 234 o uplatňování DPH při podnikání ve sdružení

14 Seznam tabulek a obrázků

Tabulka 1: Obrat ve sdružení (příklad)	9
Tabulka 2: Účtování u dlouhodobého majetku	18
Tabulka 3: Účtování zásob	19
Tabulka 4: Účtování materiálu a zboží na cestě	19
Tabulka 5: Zásoby vlastní výroby	20
Tabulka 6: Aktivace vnitropodnikových služeb	20
Tabulka 7: Účtování úvěru	21
Tabulka 8: Půjčky od třetích osob	21
Tabulka 9: Účtování krátkodobého finančního majetku	21
Tabulka 10: Účtovací vztahy	22
Tabulka 11: Převod výnosů	23
Tabulka 12: Převod nákladů	24
Tabulka 13: Převod nákladů a výnosů	24
Tabulka 14: Členění evidence pro zjištění základu daně	25
Tabulka 15: Rentabilita Fy A (v %)	30
Tabulka 16: Likvidita Fy A (v %)	32
Tabulka 17: Rentabilita Fy B (v %)	33
Tabulka 18: Likvidita Fy B (v %)	34
Tabulka 19: Zaúčtování podílu nákladů a výnosů Firmy A	39
Tabulka 20: Zaúčtování rozvahových účtů	39
Tabulka 21: Číselné řady	42
Tabulka 22: Otevírání účtů	42
Tabulka 23: Uzavírání účtů	43
Tabulka 24: Odúčtování podílu účastníka sdružení	44
Tabulka 25: Účtování faktury přijaté	46
Tabulka 26: Účtování faktury vydané	47
Tabulka 27: Účtování úhrady odběratelské faktury	48
Tabulka 28: Účtování úhrady dodavatelské faktury	49

Tabulka 29: Interní přeúčtování.....	50
Obrázek 1: Skupinová registrace	11
Obrázek 2: Rentabilita Fy A- porovnání roku 2007 a 2008 (změna v %).....	31
Obrázek 3: Likvidita Fy A - porovnání roku 2007 a 2008 (změna v %)	32
Obrázek 4: Rentabilita Fy B - porovnání roku 2007 a 2008 (změna v %).....	33
Obrázek 5: Likvidita Fy B - porovnání roku 2007 a 2008 (změna v %).....	34
Obrázek 6: Schéma fakturace ve sdružení.....	36
Obrázek 7: Ekonomická struktura.....	41

15 Seznam příloh

Příloha č. 1: Smlouva o sdružení

Příloha č. 2: Zvláštní účetní doklad

Příloha č. 3: Práva a povinnosti účastníků sdružení bez právní subjektivity

SMLOUVA O SDRUŽENÍ

I. ÚČASTNÍCI SDRUŽENÍ

1. Vedoucí účastník sdružení

(dále též jen „vedoucí účastník sdružení“)

2. Účastník sdružení

(dále též jen „účastník sdružení“)

II. PŘEDMĚT SMLOUVY, ÚČEL SDRUŽENÍ

1. Účastníci této smlouvy se dohodli na založení sdružení ve smyslu dle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb. (občanský zákoník) v platném znění za účelem realizace zakázky – stavby:

NÁZEV STAVBY

(dále jen „stavba“)

2. Sdružení bude vykonávat činnost pod názvem

SDRUŽENÍ FIRMA A – FIRMA B

3. Účelem sdružení je provedení výše uvedené stavby dle smlouvy o sdružení v souladu se zadávací dokumentací. Sdružení není právnickou osobou dle zákona, nezapisuje se do obchodního ani jiného státem uznaného rejstříku, nemá způsobilost k právům a povinnostem.
4. Sdružení se uzavírá na dobu určitou ode dne uzavření této smlouvy. Sdružení zaniká po dosažení účelu, pro který bylo založeno tj. po splnění všech závazků vyplývajících ze smlouvy uzavřené s objednatelem týkající se provedení stavby.
5. Všichni účastníci sdružení budou vůči zadavateli a třetím osobám z jakýchkoliv právních vztahů vzniklých v souvislosti s veřejnou zakázkou zavázáni společně a

nerozdílně, a to po celou dobu plnění veřejné zakázky i po dobu trvání jiných závazků vyplývajících z veřejné zakázky.

6. Žádný z účastníků sdružení není oprávněn vystoupit ze sdružení v nevhodné době a k újmě ostatních účastníků sdružení, tj. před splněním všech závazků vyplývajících z předložené společné nabídky a v případě získání dané veřejné zakázky a uzavření smlouvy o provedení stavby mezi zadavatelem a účastníky sdružení, před splněním všech závazků vyplývajících z této smlouvy o provedení stavby.

III. VEDOUcí ÚČASTNÍK SDRUŽENÍ

1. Vedoucím účastníkem sdružení je **Firma A**.
2. Ve vztahu k objednateli je vedoucí účastník sdružení na základě plné moci oprávněn a zmocněn k jednání v ústním i písemném styku za sdružení, zejména:
 - a) přijímat závazky a pokyny pro a za každého a všechny společné účastníky a přijímat platby od objednatele,
 - b) po uzavření smlouvy o dílo mezi objednatelem a sdružením zastupovat sdružení ve všech věcech týkajících se zhotovení díla,
 - c) k zavazování a přijímání instrukcí, závazků a pokynů pro a za kteréhokoli účastníka sdružení,

IV. VNITŘNÍ VZTAHY ÚČASTNÍKŮ SDRUŽENÍ

1. Účastníci jsou si rovni. O společných věcech rozhodují jednomyslně.
2. Ve vnitřním vztahu účastníků sdružení je každý z účastníků sdružení zavázán realizovat sám, na svou odpovědnost a na své riziko svůj podíl dodávek, výkonů a jiných plnění na provedení díla.
3. Rámcově budou jednotliví účastníci sdružení zajišťovat:

Účastník Firma A	50%
Účastník Firma B	50%
4. Podrobná náplň podílů dodávek, výkonů a jiných plnění na zhotovení díla jednotlivých účastníků sdružení bude dohodnuta ve Stanovách
5. V rámci realizace svého podílu dodávek, výkonů a jiných plnění na zhotovení díla je každý účastník sdružení oprávněn uzavírat smlouvy o subdodávkách nebo dodávkách materiálů s libovolnými dodavateli, ale tak, aby obsah smluv odpovídal společné nabídce, schválené realizační dokumentaci a smlouvě o dílo uzavřené se zadavatelem.

V. DALŠÍ UJEDNÁNÍ

1. Každý z účastníků sdružení je povinen prokázat splnění základních kvalifikačních předpokladů podle § 50 odst. 1 písm. a) zákona o veřejných zakázkách a splnění profesního kvalifikačního předpokladu podle § 54 písm. a) zákona o veřejných zakázkách v plném rozsahu. Dále jsou účastníci sdružení povinni společně prokázat splnění kvalifikace podle § 50 odst. 1 písm. b) až d) v rozsahu a způsobem stanoveným zadavatelem v oznámení zadávacího řízení a v zadávací dokumentaci tj. tak, že vždy alespoň jeden z účastníků prokazuje splnění dalších kvalifikačních předpokladů stanovených v zadávací dokumentaci dle § 50 odst. 1 písm. b) až d) zákona, a to v plném rozsahu (jeden účastník prokazuje jeden kvalifikační předpoklad, sčítání kvalifikace dodavatelů při prokazování kvalifikace dle § 50 odst. 1 písm. b) až d) zákona není dle zadávací dokumentace přípustné).
2. Účastníci jsou povinni s náležitou odbornou péčí jednat ve prospěch zájmů sdružení, starat se o dosažení účelu sdružení a zdržet se jakékoli činnosti, která by mohla znemožnit nebo ztížit dosažení tohoto účelu.
3. Pokud zadavatel uzavře s účastníky sdružení na podkladě jejich společné nabídky smlouvu o provedení díla - stavby uvedené v čl. II. bodu 1. této smlouvy, zřídí vedoucí účastník sdružení k zajištění financování společných výdajů sdružení, k přijímání plateb a k provádění dalších finančních operací sdružení u banky odděleně od svých ostatních účtů zvláštní běžný účet - vedoucí účastník sdružení bude mít postavení majitele účtu. Podpisové právo k účtu budou mít určení zástupci všech účastníků sdružení. Podrobnosti o podpisovém právu k účtu a dispozicích s prostředky na účtu budou dohodnuty ve Stanovách.

VI. ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

1. Účastníci této smlouvy se zavazují, že nepředloží do výše uvedeného zadávacího řízení jinou než společnou nabídku a to ani samostatně ani v obdobném sdružení ani jako subdodavatel jiného uchazeče.
2. Účastníci této smlouvy prohlašují, že si tuto smlouvu před jejím podpisem přečetli, že byla uzavřena po vzájemném projednání vážně, podle jejich pravé a svobodné vůle.
3. Pokud zadavatel uzavře s účastníky sdružení na podkladě jejich společné nabídky smlouvu o provedení díla - stavby uvedené v čl. II. bodu 1. této smlouvy, upraví účastníci sdružení vzájemné vztahy při provádění této stavby podrobněji ve „Stanovách sdružení“.
4. Změny a doplňky této smlouvy mohou být učiněny pouze formou písemného dodatku podepsaného oprávněnými zástupci všech smluvních stran.

5. Pokud tato smlouva nemá jiná ujednání, řídí se vzájemné vztahy účastníků sdružení příslušnými ustanoveními o smlouvě o sdružení v občanském zákoníku (§ 829 – 841) a obchodním zákoníkem.
6. Tato smlouva je vypracována ve 4 stejnopisech. Každý účastník obdrží 1 stejnopis a 1 stejnopis je určen pro zadavatele.

Příloha č. 2: Zvláštní účetní doklad

Zvláštní účetní doklad			
Zhotovitel:		Číslo účtu/identifik.	Pořadové číslo daňového dokladu
Firma A			
IČO:		DIČ:	Konstantní symbol:
Peněžní ústav			
Objednatel:		Firma B	
Datum splatnosti		Číslo účtu/identifik.:	
Datum vystavení		Peněžní ústav:	
DUZP		IČO:	
Forma úhrady		DIČ:	
<p>Rozdělení nákladů a výnosů na základě smlouvy o sdružení k 31. 12. 2009</p> <p>"Sdružení Firma A a Firma B"</p>			
Náklady celkem			
Výnosy celkem			
Hospodářský výsledek		0,00 Kč	
Vystavil:			

Práva a povinnosti účastníků sdružení bez právní subjektivity

Práva a povinnosti lze obecně vymezit takto (Hochmann a spol., 2008):

- a) povinnost vyvíjet činnost k dosažení účelu;
- b) povinnost poskytnout peníze pro účely sdružení;
- c) právo podílet se na společném majetku;
- d) právo rozhodovat;
- e) právo kontroly;
- f) právo vystoupit ze sdružení;
- g) právo na majetkové vypořádání při skončení účasti ve sdružení.

Povinnost vyvíjet činnost k dosažení účelu

Jde o jednu ze základních povinností každého účastníka sdružení, které se nemůže jen tak zprostit. Má pozitivní charakter tj. aktivní činnost i negativní charakter tj. pasivní činnost. Konkrétní náplň činnosti každého účastníka by měla být náplní smlouvy¹⁵. Je možné, aby účastníci vykonávali odlišné činnosti. Některý se může zavázat k finanční podpoře a jiný k pracovní činnosti.¹⁶

Náplň aktivní činnosti ze strany účastníka je odvozena od majetkových poměrů, oprávnění k výkonu podnikatelské činnosti, vlastnictví určitých věcí, osobní kontakty atd. Činnost účastníků sdružení může být různorodá. Lze doporučit, aby bylo vymezení této činnosti co nejpřesnější a nejkonkrétnější. Zabraňuje to případným sporům.

¹⁵ Dikce ustanovení § 830 Občanský zákoník.

¹⁶ Pokud jde o sdružení fyzických osob, není nutné, aby se účastníci podíleli na sdružení vlastní prací.

Aktivní činnost jednotlivého účastníka nemůže být nastavena tak, že k činnosti výkonu není účastník sdružení vůbec oprávněn. Ať už subjektivně - zákaz výkonu činnosti nebo objektivně - nedostatek odborné kvalifikace, nedostatek praxe.

Negativní činnosti ani jejího výkonu se účastník sdružení nemůže zprostit. Tato povinnost je v Občanském zákoníku vymezena hodně obecně. Účastník sdružení by se měl zdržet jakékoliv činnosti, která by mohla znemožnit nebo ztížit dosažení sjednaného účelu. Vymezení negativních činností by mělo být upraveno ve smlouvě.

Povinnost poskytnout peníze nebo jiné věci

Kromě výkonu pracovní činnosti Občanský zákoník hovoří i o tom, že účastníci sdružení musí poskytnout pro účely sdružení také peníze nebo jiné věci. Není nutné, aby všichni účastníci sdružení poskytli peníze. Účastníci se mohou ve smlouvě dohodnout na poskytnutí peněz a věcí v různé výši.

Finanční prostředky mohou být poskytnuty v hotovosti¹⁷ nebo bezhotovostní. Může jít o měnu tuzemskou, tak i o zahraniční¹⁸. V případě poskytnutí zahraničních finančních prostředků je zapotřebí ve smlouvě stanovit, dle jakého kurzu bude zahraniční měna přepočtena na tuzemskou.

Peníze mohou poskytovat členové sdružení dobrovolně, nebo jim to může stanovit přímo smlouva. Pokud budou účastníci sdružení poskytovat peníze pro účely sdružení, je důležité ve smlouvě o sdružení stanovit číslo bankovního konta.

Kromě peněz je možno poskytnout i práva¹⁹ a jiné majetkové hodnoty. Musí to být věci a majetkové hodnoty, které nejsou bezcenné a pro dosažení účelu činnosti sdružení nevyužitelné. Definici pojmu majetková hodnota žádný zákon nedefinuje. Obchodní

¹⁷ Pozor na překročení limitu 15 000 EUR stanoveného zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

¹⁸ Nutno respektovat omezení devizovými předpisy, zákon č. 219/1995 Sb., Devizový zákon.

¹⁹ Patenty, know-how, ochranné známky.

zákoník definuje pouze obchodní majetek podnikatele²⁰. V případě jiných věcí je nutno stanovit hodnotu, která by měla být dohodnuta ve smlouvě. Aby se předcházelo sporům při vracení poskytnutých věcí dle § 839 Občanského zákoníku.

Právo podílet se na společném majetku

Majetek získaný při výkonu společné činnosti se stává spoluvlastnictvím účastníků sdružení. Jedná se o podílové nabytí majetku. Smlouva o sdružení nemůže toto právo vyloučit, je to v rozporu § 834 Občanského zákoníku. Ale může stanovit výši podílu na majetku.

Majetek může být nabyt různými způsoby:

- vlastní výrobou;
- koupí;
- darem.

Majetkem mohou být i peníze. Pokud jsou peníze získány při výkonu činnosti sdružení, přechází do spoluvlastnictví účastníků, i když jsou drženy na jednom bankovním kontě vedoucího účastníka. Též úroky z těchto peněz jsou majetkem všech účastníků.

Problematika vzniká u půjček a úvěrů. Je třeba rozlišovat, zda půjčka je poskytnuta pouze osobě, která je účastníkem sdružení nebo sdružení. Samozřejmě sdružení nemá právní subjektivitu, nemůže tedy obdržet půjčku. Půjčku či úvěr vždy obdrží vedoucí účastník sdružení, ale pro účely výkonu společného podnikání.

Majetek pro účely sdružení nemůže být děděn, protože sdružení je činnost a nemůže být na ni převeden majetek z titulu dědictví. Sdružení není subjektem práva.

²⁰ Fyzická osoba - věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné hodnoty, které patří podnikateli a slouží k podnikání, právnická osoba - veškerý jeho majetek.

Nakládání se získaným majetkem by mělo být upraveno ve smlouvě též podíly jednotlivých účastníků na majetku.

Právo rozhodovat

Sdružení nemá orgány, které by jednaly navenek, vzhledem k tomu, že nemá právní subjektivitu, Občanský zákoník svěřuje rozhodování o záležitostech sdružení účastníkům. Pokud si členové ve smlouvě nedohodli jak rozhodovat, platí zákonná domněnka. Musí rozhodovat jednomyslně²¹. Jednomyslné rozhodování není příliš praktické. Proto je lepší, když se účastníci ve smlouvě dohodnou, kdo bude rozhodovat.

Právo kontroly

Každý účastník sdružení má právo se přesvědčit o hospodářském výsledku sdružení. Ujednání, které by toto právo účastníka omezovalo, je neplatné pro rozpor se zákonem § 39 Občanského zákoníku. Účastníci sdružení mají právo nahlížet do účetních dokladů, smluv atd.

Lze doporučit, aby smlouva o sdružení obsahovala podmínky pro právo kontroly zvlášť v případě, kdy je vedením účetnictví a dokladů pověřen jeden účastník sdružení. Je možné ve smlouvě dohodnout, aby vedoucí účastník sdružení pravidelně informoval ostatní členy o hospodářském stavu sdružení. Poskytnutí informací a podkladů účastníkům sdružení je velice důležité, protože je členové potřebují pro plnění svých daňových povinností.

Právo vystoupit ze sdružení

Činnost účastníka sdružení může být ukončena vystoupením, vyloučením, smrtí fyzické osoby nebo zánikem právnické osoby. Každý člen sdružení může vystoupit avšak ne

²¹ Všichni účastníci se musí sjednotit na stejném názoru, musí aktivně vyjádřit svoji souhlasnou vůli.

v nevhodné době a k újmě ostatních.²² Vystoupení ze sdružení musí účastník oznámit všem, a to konkrétním datem, nebo musí respektovat stanovy smlouvy.

Z vážných důvodů je možné i účastníka ze sdružení vyloučit. Pokud má účastník vážné důvody, může ze sdružení vystoupit kdykoliv i když byla dohodnuta výpovědní lhůta. Vystoupení účastníka ze sdružení na základě vážného důvodu je jednostranným právním úkonem, adresovaným ostatním účastníkům. Účast ve sdružení zanikne doručením tohoto právního úkonu. Zákon nedefinuje, co jsou to vážné důvody.

V případě smrti fyzické osoby se dědicové nemohou automaticky stát účastníky sdružení. Činnost účastníka sdružení má osobní charakter a je nepřenosná. Dědicové mají pouze právo na majetkové vypořádání.

Pokud je sdružení založeno dvěma účastníky, pak zánikem účasti jednoho člena dochází k zániku sdružení.

Zákon nepředepisuje pro tyto právní úkony písemnou formu, ale lze ji doporučit. Pokud není ve smlouvě o sdružení žádná úprava, pak vystoupí účastník ze sdružení tak, že ostatním účastníkům oznámí, že ze sdružení vystupuje.

Účastníci mají přímo ze zákona právo vyloučit účastníka sdružení, ale musí být splněny dvě podmínky:

- existence vážných důvodů pro vyloučení;
- vyloučení účastníka ze sdružení usnesením ostatních účastníků.

²² § 838 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

Právo na majetkové vypořádání při skončení účasti

S účastníkem, jehož činnost zanikla, se musí sdružení majetkově vyrovnat. Účastníci sdružení by se měli dohodnout na lhůtě, ve které by mělo být provedeno majetkové vyrovnání.

Účastník, který ukončí činnost ve sdružení jednostranným právním úkonem, má tyto práva:

- právo na vrácení věcí, které jsou v jeho vlastnictví, a sdružení jej bezplatně užívalo;
- vypořádání spoluvlastnického podílu;
- právo na vypořádání majetkových hodnot a práv;
- právo na výplatu svého podílu, který byl získán činností sdružení.