

FÚZE MEZI KAPITÁLOVÝMI SPOLEČNOSTMI V ČESKÉ A SLOVENSKÉ REPUBLICE¹¹¹

Cross-border merger between companies in Czech and Slovak Republic

Jana Skálová

Úvod

Přeshraniční fúze jako novinka v obchodním právu vyvolávají řadu otázek při své praktické realizaci a to zejména v oblasti účetnictví, kde harmonizace na úrovni práva EU není dosud zcela prosazena. Fúze mezi společnostmi českými a slovenskými se v posledním roce začaly projevovat jako nejčastější typ přeshraničních přeměn v ČR.

Ke zjednodušení v oblasti účetního postupu při přeshraniční česko-slovenské fúzi přispívá novela slovenských účetních předpisů, které s účinky od 1.1.2010 zavádí koncepci rozhodného dne. Tyto změny představují významný posun ve zjednodušení administrativních procesů při přípravě česko-slovenské přeshraniční fúze.

Účetní úprava na Slovensku od roku 2010

Od 1.1.2010 vstoupila na Slovensku v účinnost nová účetní a daňová úprava pro fúze. Tyto změny se dotkly zákona o účetnictví i zákona o daních z příjmů¹¹². Pokud bych chtěla stručně shrnout obsah novely zákona o účetnictví, jde o zavedení rozhodného dne do zákona a nastavení souvisejících účetních povinností podobně jako v ČR. Slovo „podobně“ je na místě, protože nedošlo k úplné harmonizaci tak, aby bylo možno prohlásit, že předpisy řeší veškeré otázky totožně. Velmi zajímavá je úprava rozhodného dne, která se dá označit jako „flexibilita rozhodného dne“. Rozhodný den může ležet v minulosti, tj. před přípravou dokumentů k fúzi (smlouvy o sloučení, zprávy odpovědných osob) nebo může být položen až na den zápisu fúze do obchodního rejstříku, tedy spojen s právními účinky fúze. Dále slovenská úprava nezná např. pojem „konečná účetní závěrka“ jak specifický druh účetní závěrky, která je sestavována všemi zúčastněnými společnostmi ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze.

Rozhodný den

Pro účely účetnictví je účetní jednotka, která se zrušuje bez likvidace, povinna vést účetnictví do dne, který předchází rozhodnému dni. Rozhodný den je den určený ve smlouvě o sloučení nebo splnutí jako den, od něhož se úkony zanikající společnosti považují z hlediska účetnictví za transakce učiněné na účet nástupnické obchodní společnosti. Tento den nesmí být stanoven po dni nabytí právních účinků sloučení či splnutí, tj. nesmí být pozdější než den zápisu fúze do obchodního rejstříku.

Od rozhodného dne skutečnosti, které by byly předmětem účetnictví zanikající účetní jednotky, jsou součástí účetnictví nástupnické účetní jednotky. Při splnutí, pokud přechází jmění na nově založenou společnost a nástupnická společnost ještě nevznikla, vede účetnictví a sestaví zahajovací rozvahu za nástupnickou společnost zanikající účetní jednotka.

¹¹¹ Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR "Komparativní analýza národních účetních a daňových systémů v EU s důrazem na přeshraniční fúze" (registrační číslo P403/10/1982).

¹¹² Zákon č. 504/2009 Zbierky zákonov. z 22.10.2009, ktorým sa mení a doplna zákon o dani z príjmov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Nástupnická společnost ode dne svého vzniku (zápisem fúze do obchodního rejstříku) pokračuje ve vedení účetnictví. Pro případ, že by nenastaly právní účinky sloučení nebo splynutí, tj. výmaz zanikající obchodní společnosti a zápis právního nástupce do obchodního rejstříku, je nutno vést účetnictví tak, aby bylo možné jednoznačně vyčíslit majetek, závazky a výsledek hospodaření všech zúčastněných společností.

Ke dni předcházející rozhodný den se uzavřou účetní knihy a sestaví se účetní závěrka zanikající účetní jednotky. Při sloučení nástupnická společnost nesestavuje účetní závěrku ke dni předcházející rozhodný den, ale pro účely sestavení zahajovací rozvahy pouze zjistí konečné zůstatky svých účtů¹¹³. Tento princip platí pro nástupnickou společnost při sloučení v případě, že je rozhodný den položen na nějaké datum v rámci běžícího účetního období. Pokud bude rozhodný den položen na první den účetního období, sestavuje před ním nástupnická účetní jednotka řádnou účetní závěrku. K prvnímu dni účetního období, který bude totožný s rozhodným dnem, pak sestaví zahajovací rozvahu a dále tato nástupnická účetní jednotka pokračuje ve vedení svého účetnictví, poté co doplní údaje na své účty podle podkladů zahajovací rozvahy.

K rozhodnému dni sestavuje nástupnická společnost zahajovací rozvahu i v případě, že tento den předchází samotnému vzniku obchodní společnosti jako právnické osoby (při splynutí). Následně – v den vzniku obchodní společnosti – se již zahajovací rozvaha nesestavuje.

Zajímavostí je, že rozhodný den pro účely účetnictví nesmí být stanoven později než den nabytí právních účinků sloučení nebo splynutí, není však uvedena žádná lhůta omezující jak hluboko v minulosti může rozhodný den ležet. V ČR tato lhůta byla v minulosti 9 měsíců před podáním návrhu na zápis fúze do obchodního rejstříku, nyní je tato lhůta 12 měsíců.

Praktický postup

Novelizací účetních a daňových předpisů na Slovensku od 1.1.2010 zřetelně došlo k harmonizaci mezi oběma sousedními zeměmi v oblasti účetnictví. Zvýšení souladu zobrazuje níže připojená tabulka.

Tabulka č. 1 Soulad účetních předpisů v roce 2010

| | Česká republika | Slovenská republika |
|--|---|---|
| Vymezení rozhodného dne v účetních předpisech | Ano | Ano |
| Konečná účetní závěrka zanikající společnosti | Ano ke dni předcházející rozhodný den | Ano ke dni předcházející rozhodný den |
| Konečná účetní závěrka nástupnické společnosti | Ano ke dni předcházející rozhodný den | Ne |
| Ocenění reálnou hodnotou zanikající společnosti v konečné účetní závěrce | Ano - v některých případech | Ano - ve všech případech |

¹¹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 504/2009 Zbierky zákonov.

Jak je z tabulky patrné, zůstává ještě jedna „disharmonie“ a tou je skutečnost, že slovenská nástupnická společnost nemusí sestavovat konečnou účetní závěrku ke dni předcházející rozhodný dne fúze¹¹⁴. Pokud by tedy např. využívala slovenská společnost kalendářní rok a byl by zvolen rozhodný den fúze 1.5., pak tedy ke dni 30.4. uzavírá účetnictví a sestavuje účetní závěrku pouze zanikající společnost. Nástupnická společnost sestavuje k 1.5. zahajovací rozvahu, ta je počátkem spojeného účetnictví. Není však oddělena část účetního období, kdy společnost nástupnická „byla sama“ od části účetního období, kdy „už jsou dvě“.

Účetní závěrka nástupnické společnosti ke konci účetního období tak bude obsahovat část údajů za samostatné období, část za spojené období, nelze ji tedy srovnávat ani s účetním obdobím přecházejícím, ani následujícím. Údaje z této účetní závěrky nejsou srovnatelné ani se zahajovací rozvahou.

Jako příklad si můžeme zvolit česko-slovenskou fúzi realizovanou v průběhu roku 2010. Nástupnická společnost bude slovenská akciová společnost, zanikající česká akciová společnost. Obě fúzující společnosti používají kalendářní rok, tj. 1.1.2010 začalo běžné účetní období. Rozhodný den fúze byl stanoven na datum 1. května 2010 a je položen do minulosti, tedy předchází přípravě dokumentů potřebných k fúzi. Valné hromady obou společností, které budou schvalovat fúzi, jsou plánovány na září 2010 a do konce roku 2010 bude fúze zapsána do obchodního rejstříku, tedy dojde k právním účinkům fúze a k zániku české společnosti.

Jak budou připraveny jednotlivé kroky v účetnictví, zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 2 - Postup při česko-slovenské fúzi v roce 2010

| | |
|--|--|
| Konečná účetní závěrka zanikající společnosti | Sestavuje se ke dni předcházející rozhodný den, tj. k 30.4.2010 |
| Konečná účetní závěrka nástupnické společnosti | Není sestavena, neuzavírají se účetní knihy |
| Zahajovací rozvaha | Sestavuje nástupnická společnost k 1.5.2010 |
| Spojené účetnictví | Vede nástupnická společnost od 1.5.2010 Aktiva a pasiva zanikající společnosti jsou příúctovány do běžícího účetního období |

Zanikající společnost uzavře účetnictví za část účetního a zdaňovacího období trvajícího od 1.1.2010 do 30.4.2010. Za toto období podá daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob.

Nástupnická společnost v účetním období roku 2010 bude mít v účetních knihách otevřených 1.1.2010 účetní operace týkající se pouze jí (a to do 30.4.2010) a od 1.5. bude mít v účetnictví spojeny své operace s operacemi zanikající společnosti. Nelze tedy údaje z účetní závěrky za rok 2010 srovnávat ani s předchozími účetními obdobími, ale ani s následujícími. Tyto údaje jsou natolik nekonzistentní, že vylučují jakoukoli srovnatelnost.

¹¹⁴ Za předpokladu, že rozhodný den není prvním dnem účetního období a tedy nepředchází mu řádná účetní závěrka za předchozí účetní období.

Následující účetní období roku 2011 už bude obsahovat údaje nástupnické společnosti (za celé účetní období). Tyto údaje jsou tedy první údaje spojených subjektů, které bude možno v budoucnosti srovnávat v delší časové řadě.

Pokud bychom celý příklad obrátili a fúzovali slovenskou společnost do české, měli bychom oddělené údaje za část účetního období (1.1.2010 až 30.4.2010) za obě zúčastněné společnosti a česká nástupnická společnost by odstartovala spojené účetnictví rozhodným dnem. Pak by získané údaje za první účetní období nástupnické společnosti nebyly ovlivněny „samostatným“ obdobím předcházejícím rozhodný den fúze.

Závěr

Novela slovenských účetních předpisů a jejich přiblížení se české úpravě může zjednodušit administrativní postupy při přeshraniční česko-slovenské fúzi. Tato úprava může významně přispět k četnosti prováděných fúzí, protože řada subjektů až dosud váhala s těmito transakcemi. Postupná harmonizace a odstraňování chybných legislativních kroků v této oblasti čeká i další státy EU.

Abstrakt

Předložený text mapuje novinky v oblasti slovenské účetní úpravy týkající se přeshraničních fúzí. Současně popisuje postup, jaké budou účetní povinnosti při přípravě česko-slovenské přeshraniční fúze kapitálové společnosti. Dospívá k závěru, že mezi těmito dvěma členskými státy EU již není významných disharmonií v této oblasti.

Klíčová slova: přeshraniční fúze, rozhodný den, zahajovací rozvaha, konečná účetní závěrka

Summary

The presented text deals with the news in the field of the Slovak accounting regulation relating to the cross-border mergers. Simultaneously it describes what the accounting duties are going to be during the preparation of the Czech-Slovak cross-border merger of the capital companies and it comes to the conclusion that there is no significant disharmony any more in this area between these two member states.

Key words: Cross-border merger, decisive day, opening balance, closing balance.

JEL klasifikace: M40

Literatura

- [1] Cenigová, A., Podvojně účtovníctvo podnikateľov, Ceniga, s.r.o., Bratislava, 2009, ISBN 978-80-969946-1-8
- [2] Pala, R., Palová, I., Leontiev, A., Cezhraničné fúzie. 1.vydání. C.H.Beck, Praha, 2010. ISBN 978-80-7400-171-0

- [3] Skálová, J., Podškubka, T., Accounting Interpretation of Cross-border Mergers in the Czech Republic Based on Czech Accounting Standards, EFAJ 3/2009, VŠE v Praze, 2009

Kontakt

Jana Skálová, Ing., Ph.D., Katedra finančního účetnictví a auditingu, KFUA VŠE Praha, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, jana.skalova@tpa-horwath.cz