

KONCEPT ÚČETNÍHO ŘEŠENÍ FÚZÍ, ROZDĚLOVÁNÍ OBCHODNÍCH KORPORACÍ PODLE AKTUÁLNÍCH ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ³⁰

The concept of accounting for merger and dividing business corporations by the valid Czech accounting regulations

Hana Vomáčková

Ideový koncept pohledu na věcnou podstatu přeměn obchodních korporací ve formě fúze, rozdělení, popř. převodu jmění na společníka vede ke konceptu řešení podle občanského i obchodního práva a ke konceptu účetního řešení s využitím obecných účetních principů, uznávaných účetních metod, a také řešení určeného účetní regulací (v ČR zákona o účetnictví, vyhlášky pro účetní jednotky určitého typu, zde pro účetní jednotky obchodních společností a družstev – obchodních korporací, tj. podnikatelských právnických osob a ČÚS pro podnikatele).

Aktuální právní koncept je obsažen v obecné rovině v zákonu č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku (dále NOZ), jehož právní účinnost nastala k 1. 1. 2014. NOZ reguluje přeměny v obecné rovině pro právnické osoby bez ohledu na jejich konkrétní právní formu (korporace, spolky, fondy, nadace, nadační fondy, ústavy). Přeměny klasifikuje na fúze, rozdělování a na změnu právní formy. Jedna právnická osoba při fúzi se stává nástupcem dvou nebo více právnických osob. Při rozdělování právnických osob, se jedna právnická osoba rozděluje na dvě či více právnických osob. Z právního pohledu byly v minulosti označovány jako zánik právnické osoby bez likvidace s právním nástupcem. Tento právní pohled je zachován i v NOZ. NOZ v tomto kontextu zdůrazňuje, že přeměny ve formě fúze nebo rozdělení jsou spojeny až na výjimku sloučení a rozdělení odštěpení tím, že alespoň jedna právnická osoba zaniká a alespoň jedna nová právnická osoba vzniká. Uznává jako podstatný znak přeměny právnické osoby, že dochází k zániku zúčastněné (zúčastněných) právnické osoby (osob) a dochází ke vzniku nové (nových) právnické osoby (osob). Skutečnost, že při přeměnách uvedeného typu právnické osoby zanikají a vznikají, vyžaduje, aby k okamžiku zániku byla řádně zobrazena finanční situace a aby byly vypřádány osoby, které jsou členy příslušné právnické osoby. Vznik nové právnické osoby, která vstupuje do práv a povinností zaniklé právnické osoby, tzn., že je nástupnickou právnickou osobou, vyžaduje, aby celé vypořádání ze zanikající právnické osoby přešlo na právnickou osobu nástupnickou. Proces vypořádání a převedení jmění zanikající zúčastněné právnické osoby na nástupnickou právnickou osobu je náročný na průkazné doložení a obvykle trvá delší či kratší (několikaměsíční) období. S tím

³⁰Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014.

souvisí problém určení data, ke kterému se proces realizuje a také uznává. NOZ proto reguluje: **rozhodný den** fúze nebo rozdělení (§ 176 NOZ) jako den, od kterého se jednání zanikající právnické osoby bude účetně, tj. finančně, hospodářsky bude považovat za jednání na účet nástupnické právnické osoby. Tzn., že fúzující nebo rozdělované společnosti se mohou dohodnout na okamžiku – dni, kdy jsou k dispozici potřebné finanční informace, aby mohla být připravena dohoda, smlouva, projekt, podle kterého je vhodné a potřebné vypořádání učinit, spočítat, vykázat a realizovat předání do nástupnické právnické osoby. Jako hlavní nástroj vypořádání zanikající právnické osoby a předání do nástupnické právnické osoby je uznáno účetnictví, informací systém, který je schopen komplexně vypořádání i předání a převzetí zajistit a zobrazit. Nástrojem zobrazení vypořádání je uznána tzv. konečná účetní závěrka, která se sestavuje ke dni, který předchází rozhodný den přeměny, tj. účetní závěrka sestavená z informací účetnictví a zahrnuje všechny operace, které nastaly k uvedenému dni do 24.00. Nástrojem převzetí je zahajovací rozvaha nástupnické společnosti sestavené z převzatých informací z konečné nebo konečných účetních závěrek k rozhodnému dni 0.00 hodin (§ 176 (2) NOZ). I NOZ v následujícím § 177 uznává, že rozhodný den přeměny nesmí předcházet den podání návrhu na zápis přeměny do veřejného rejstříku o více jak 12 měsíců. Teprve zápisem fúze nebo rozdělení do veřejného rejstříku je dokončené uskutečnění přeměny uznáno, nabývá právní účinnosti. NOZ tedy uznává, že proces přípravy a realizace fúze nebo rozdělení vyžaduje souhrnné, komplexní informace, tj. účetní závěrku. Ukončení existence zúčastněné či zúčastněných právnických osob musí být prokázáno v komplexním pohledu konečné účetní závěrky (či závěrek) a předání a převzetí nástupnickou právnickou osobou (či osobami) musí být prokázáno, doloženo zase komplexním pohledem – zahajovací rozvahou. Konečná účetní závěrka musí být zkontrolována z hlediska věčné podstaty a tudíž doložena inventurními soupisy a inventarizačními zápisy. Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti musí být podložena stejnými soupisy předávací inventury a inventarizačními zápisy. Obecný právní předpis uznává, že rozhodující informační a průkazní roli hrají při fúzi a rozdělení právnické osoby účetní závěrky. Mezi konečnými účetními závěrkami (závěrkou) a zahajovací rozvahou (rozvahami) musí být bilanční kontinuita. V tomto kontextu vzniká otázka, jak má být bilanční kontinuita prokázána?

Při přeměnách obchodních společností a družstev – tzv. obchodních korporací, nutně logicky musíme uznat, že to, co je základním obsahem obecné právní úpravy, musí být obsahem i obchodně-právní úpravy. Obchodní právo v podobě zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách

obchodních společností a družstev obsahuje stejnou právní konstrukci, dále rozpracovanou, protože pro obchodní korporace jako podnikatelské subjekty má finanční stránka zániku a vzniku obchodní korporace zvláště velkou váhu, neboť hospodaření obchodních korporací musí být z dlouhodobého pohledu efektivní, aby upevňovalo podnikovou podstatu, aby nedocházelo k existenci na úkor podnikové podstaty a tím k porušení obecného předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti.

I u obchodních korporací dospějeme k situaci, že mezi konečnými účetními závěrkami (závěrkou) a zahajovací rozvahou (rozvahami) musí být prokazatelná bilanční kontinuita. Bilanční kontinuita mezi konečnými účetními závěrkami zúčastněných korporací a zahajovacími rozvahami nástupnických korporací je významná ne jen z formálně právního hlediska v účetnictví z hlediska formální kontroly, ale především z hlediska využití těchto souhrnných účetních – finančních informací k získání základních informací o ekonomické logice procesu spojování nebo rozdělování korporací. Tyto informace potřebuje odborná veřejnost (potenciální investoři), i členové vrcholového vedení zúčastněných společností. Odborní interní i externí uživatelé těchto informací potřebují z pohledu na konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy získat základní představu o použitých konsolidačních nebo dekonsolidačních krocích, úpravách, operacích jako jsou: oceňování, eliminace vzájemných věcných vazeb, uznání nových položek aktiv i vlastního kapitálu a možných úprav do vlastního kapitálu nástupnické společnosti (společností). Pro řešení bilanční kontinuity mezi konečnými účetními závěrkami a odpovídajícími zahajovacími rozvahami lze uvažovat o dvou organizačně technických cestách:

1. Cesta založená primárně na inventarizaci doložených konečných účetních závěrkách a na bázi shodných inventurních soupisů a inventarizačních zápisů dokládajících jak konečné stavy majetku, aktiv, dluhů i vlastního kapitálu v konečných účetních závěrkách, tak i počátečních stavy veškerého majetku, (aktiv) a dluhů a vlastních zdrojů (pasiv) pro zahajovací rozvahy a na konsolidačním nebo dekonsolidačním „převodovém můstku“ mezi oběma stavovými informacemi k rozhodnému dni. Na účetním řešení analogickém sestavování konsolidované účetní závěrky plnou metodou. Rozhodný den je zde vnímán jako určující okamžik, jehož planost se potvrdí po ukončení procesu zápisem přeměny v obchodním rejstříku.
2. Cesta založená na přednosti následného data zápisu do obchodního rejstříku, ke kterému z právního hlediska získává přeměna právní účinnost a účetní řešení pro nástupnickou společnost se tak realizuje dodatečně. Aby mohlo být realizováno

dodatečně, musí zúčastněné společnosti od rozhodného dne účtovat ve svém účetnictví všechny operace nejen za sebe, ale i z pohledu hospodaření nástupnické či nástupnických společností. Tzn., že zúčastněné společnosti musí od rozhodného dne promítnout do svého účetnictví (při fúzích každá za sebe i kdyby nástupnická vznikala fúzí třeba 10 společností) operace pro nástupnickou společnost. Jde především o tyto operace:

- (a) Přecenění majetku a dluhů, pokud má být přeceňováno³¹, a to jednotlivě s uznáním fondu z přecenění ve vlastním kapitálu i v celku jako ocenění v budoucnu přebíraného jmění závodu do nástupnické společnosti, tzn. včetně předběžného uznání např. goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.
- (b) Odepisovatelné dlouhodobé položky goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku předběžně odpisovat od rozhodného dne do dne zápisu fúze nebo rozdělení do obchodního rejstříku.
- (c) Uznat a předběžně zobrazit odloženou daň pro nástupnickou společnost.
- (d) U pohledávek a závazků odděleně evidovat pohledávky a závazky mezi zúčastněnými společnostmi, které při sestavování zahajovací rozvahy jsou eliminovány a případné rozdíly mezi nimi vykázány v kapitálové položce Rozdíly z přeměn společností (korporací).
- (e) U vzájemných majetkových účastí mezi zúčastněnými společnostmi evidovat jejich ocenění nejen v původní účetní hodnotě, ale i v hodnotě rozdílu oproti ekvivalenčnímu ocenění s vyjádřením rozdílu i v samostatné položce zvláštního kapitálového fondu – oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků.
- (f) Operace vedoucí k úpravě struktury vlastního kapitálu určeného pro nástupnickou společnost.
- (g) Dále pak evidovat všechny operace z běžného hospodaření, ale třeba i z mimořádných událostí, aby mohl být předány do nástupnické společnosti jako hospodaření od rozhodného dne.
- (h) Zvlášť evidovat spotřebu, prodej, prostě úbytky majetku, který byl k rozhodnému dni přeceněn a podobně i úbytky dluhů, pokud byly také k rozhodnému dni

³¹ Povinnost přecenění by měla vyplývat z věcné podstaty procesu. Je-li například fúze ve svém věcném základu spojením podniků (dle NOZ závodů) do nástupnické společnosti v podstatě koupí, akvizicí mezi nezávislými společnostmi, tak je zapotřebí uvažovat o ocenění „kupovaného podniku – závodu“, jeho jmění na reálnou hodnotu, která je uskutečněním akvizice potvrzena. V případech, kdy se přeměny realizují mezi významně propojenými osobami, nejsou ve své podstatě akvizicí, ale pouze reorganizací. V takovém případě by k přecenění nemělo docházet, protože reálná hodnota není potvrzena realizovanou koupí. Tento obecný,

přeceněny na reálnou hodnotu a o tyto hodnoty korigovat původní přecenění k rozhodnému dni s využitím kapitálové položky Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (obchodní korporací).

§ 54b vyhlášky 500 nazvaný Úpravy prováděné s účinky od rozhodného dne popisuje právě postup, jakým nástupnická společnost přebírá s účinností od rozhodného dne od zanikající zúčastněné společnosti vše, co přechází do nástupnické společnosti. Odpovídá to počátečním stavům zúčastněných společností a operacím uvedeným ve výčtu v předešlém odstavci po body 2 písm. (a) – (f), které jsou součástí hodnot zahajovací rozvahy nástupnické společnosti. Tento postup je zřejmě myšlen jako obsah tzv. metody zahajovací rozvahy, která je bez bližšího vysvětlení uváděna jako součást účetních metod v § 4, odst. 8, písm. v) ZU a rovněž ve vyhlášce 500 v odst. 4 § 54b je uvedeno, že účetními případy a) – d) odst. 2 (což odpovídá podrobnějšímu popisu pod body (a) – (f) předešlého odstavce) se může účtovat o zahajovací rozvaze. V dalším odstavci § 54b, tj. odst. 5 se stanoví, že všechny uvedené operace, úpravy, jsou účetními případy běžného období, tzn. včetně operací, které odpovídají informacím zahajovací rozvahy. Toto ustanovení v podstatě degraduje zahajovací rozvahu do souboru účetních případů, které mohou vést ke zjištění stavů zahajovací rozvahy. Ale není zde určeno toto sestavení jako povinnost. Všechny operace k rozhodnému dni a další od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, jsou běžnými zápisy prvního účetního období od rozhodného dne. Takto zajišťovaná bilanční kontinuita může být zobrazena zcela přesně, ale rozložena do souboru účetních případů. Je otázkou, zda pak takto sestavená zahajovací rozvaha jako součást všech dalších účetních případů první části prvního účetního období nástupnické účetní jednotky může plnit funkci informace komplexní o celkové výchozí finanční situaci nástupnické společnosti k rozhodnému dni.

Navíc návrh zahajovací rozvahy nástupnické společnosti musí být stanoven k rozhodnému dni již při vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka. Informace schváleného návrhu na zahajovací rozvahu jsou východiskem číselných informací projektu přeměny, který po vyhotovení, zveřejnění a schválení stanovenými orgány obchodních korporací je závazný, je také zapsán do obchodního rejstříku jako doklad o realizaci projektu. Ve sbírce listin se ukládá jak projekt, tak také zahajovací rozvaha nástupnické společnosti. V tomto okamžiku je zahajovací rozvaha hotova, je zapsaná v obchodním rejstříku. A nástupnická společnost ji bude ve svém účetnictví vytvářet

logický princip je respektován v IFRS, nikoli v českých, zejména účetních předpisech. Důsledkem jsou nadhodnocená aktiva i vlastní kapitál v zahajovacích rozvahách nástupnických korporací.

soustavou účetní zápisů až ke dni zápisu do obchodního rejstříku. Pokud nebude v účetnictví vytvářeném jaksi dodatečně s účinností od rozhodného dne oddělení účetních případů odpovídajících zahajovací rozvaze, tak aby bylo možné zkontrolovat, že zahajovací rozvaha zapsaná a uložená v obchodním rejstříku odpovídá „zahajovací rozvaze“ zaúčtované, tak bude v praxi docházet k tomu, že ke dni zápisu do obchodního rejstříku se objeví v účetních případech odpovídajících zahajovací rozvaze i jiné hodnoty, než jsou v zahajovací rozvaze zveřejněné. Např. ve zveřejněné zahajovací rozvaze je ocenění na reálnou hodnotu realizováno podle § 24, odst. 3, písm. a), bod 2, tj. přecenění na reálné hodnoty a v zahajovací rozvaze je uznána aktivní položka goodwill, popř. tam není žádný rozdíl, pokud by goodwill vyšel v nulové hodnotě. Zaúčtováním úprav od rozhodného dne zpětně až ke dni zápisu do obchodního rejstříku je najednou převzetí položek majetku a dluhů v původních účetních hodnotách a v „zaúčtované zahajovací rozvaze je vykázán oceňovací rozdíl k nabytému majetku a ten je také odepisován v prvním účetním období od rozhodného dne.³²

Závěr

Aktuální české účetní předpisy v souvislosti s přeměnami ve formě fúzí a rozdělení obchodních korporací hovoří o metodě zahajovací rozvahy, ale účetní řešení jaksi oddělují od řešení, které plyne z obchodně právní úpravy, která je sice obecnější, ale odpovídá funkci účetnictví jako nástroje finančního řízení a zdůrazňuje základní význam konečných účetních závěrek zúčastněných společností a zahajovací rozvahy či rozvah nástupnické či nástupnických společností. V souvislosti s vyhotovením projektu se návrh zahajovací rozvahy zpracovává klasickými metodami konsolidace nebo dekonsolidace na bázi předávacích inventur a odpovídajících inventarizačních zápisů konsolidačních nebo dekonsolidovačních tabulek, které představuje přehled úprav, kterými se informace z konečných účetních závěrek předávají do zahajovací rozvahy. Takto doložené zahajovací rozvahy se spolu s projektem přeměny schvalují, zveřejňují a na konci zapisují do obchodního rejstříku, ukládají se do sbírky listin.

Účetní řešení předepsané platnými českými účetními předpisy je založeno na účtování všech konsolidačních nebo rozdělovacích úprav nejprve u zúčastněných společností s doplněním o účetní případy běžného hospodaření na účet nástupnické společnosti od rozhodného dne do dne zápisu do obchodního rejstříku a ke dni zápisu do obchodního rejstříku zaúčtování téhož

³² Příklad je uveden dle zkušeností z praxe.

zpětně od rozhodného dne do účetnictví nástupnické společnosti.. V tomto účtování jsou obsaženy i informace zahajovací rozvahy, ale nejsou odděleně vykazovány. Chybí zde kontrola k zahajovací rozvaze schválené a uložené, zapsané v obchodním rejstříku. Praxe si tak někdy předpis aplikuje po svém, v zaúčtování zahajovací rozvahy jsou odchylky od stavů ve zveřejněné zahajovací rozvaze. Vedení účetních jednotek toto jednání nevnímá tak, že se dopouští i manipulace s účetnictvím.

Bilanční kontinuitu mezi konečnými účetními závěrkami a zahajovací rozvahou či rozvahami je nutné zajišťovat obsahově stejným postupem jak v etapě vyhotovení projektu, tj. návrhu na zahajovací rozvahu, které i s projektem po vyhotovení, zveřejnění, schválení valnými hromadami a zapsání do obchodního rejstříku a uložení do sbírky listin, tak musí být skutečně převzata do účetnictví nástupnické společnosti od rozhodného dne. Tzn., že „účtovací“ metodou zahajovací rozvahy se musí dostat po otevření účetních knih nástupnické společnosti do účetnictví zcela shodné informace odpovídající zveřejněné zahajovací rozvaze. Shoda musí být kontrolovatelná. Předpokladem možné kontroly je oddělení účetních případů, kterými se zahajovací rozvaha zaúčtovaná oddělí od běžného účetnictví nástupnické společnosti, které obsahuje operace běžného hospodaření od rozhodného dne, jimiž i po zápisu do obchodního rejstříku pokračuje do konce účetního období, v němž k zápisu přeměny do obchodního rejstříku a tím i právní účinnosti přeměny došlo.

Abstrakt:

V účetnictví přeměn obchodních korporací musí být shoda mezi zahajovací rozvahou nástupnické společnosti zveřejněné spolu s projektem přeměny v obchodním rejstříku a zahajovací rozvahou zaúčtovanou podle ustanovení vyhlášky 500/2002 Sb., § 54b. Zaúčtovaná zahajovací rozvaha musí být oddělena od běžného účetnictví nástupnické společnosti a vykázána samostatně.

Klíčová slova: zúčastněná společnost, nástupnická společnost, konečná účetní závěrka, zahajovací rozvaha, projekt přeměny, zaúčtovaná zahajovací rozvaha, rozhodný den přeměny, datum účinnosti

Summary:

At accounting merger have to be correspondence between starting balance sheet succession companies made public with project in business register and starting balance sheet billed after public notice 500/2002 Sb., paragraph 54b. Billed starting balance sheet has to be separate from common book-keeping secession companies and painted separately.

Key words:

Involved company, succession company, final financial statement, starting balance sheet, billed starting balance sheet, record date (date of acquisition), effective date

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura:

- [1] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- [2] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění
- [3] Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění vyhlášky č. 467/2013 Sb..

Kontakt

Hana Vomáčková, prof. Ing. CSc., katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, Praha 3, PSČ: 130 00, mail: vomackov@vse.cz