

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Přeměny obchodní společnosti a související účetní zápisy

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Martina KOVÁŘOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Oldřich BARTUŠEK

Znojmo, 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Přeměny obchodní společnosti a související účetní zápisy“ zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího bakalářské práce Ing. Oldřicha BARTUŠKA a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

Ve Třebíči dne 21. dubna 2018

.....

Martina KOVÁŘOVÁ

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Oldřichovi BARTUŠKOVÍ za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Martina KOVÁŘOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Přeměny obchodní společnosti a související účetní zápisy
Název (v angličtině)	Transformations of a trading company and the related accounting records

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Analýza přeměny obchodních společností z pohledu účetních zápisů. Fúze obchodních společností a vliv na jejich aktiva a pasiva v zahajovací rozvaze

Postup práce:

1. Shromáždění a prostudování odborné literatury a platné legislativy
2. Identifikace základních, organizačních, ekonomických a legislativních aspektů
3. Způsoby přeměn obchodních společností
4. Posouzení konkrétní přeměny, identifikace a ověření souvisejících účetních zápisů
5. Shrnutí a závěr

Metody: popisování, analýza, porovnání, rešerše

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o..* 5 .akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 183s. ISBN 978-80-7552-153-8.
2. SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností.* 2. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 245s. ISBN 978-80-7478-699-0.
3. Zákon č.125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. In: *Sbírka zákonů.* 19.3.2008. Částka 40. ISSN 1211-1244.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2017

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2018



Martina KOVÁŘOVÁ
student

Ing. Oldřich BARTUŠEK
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku přeměn obchodních společností, které jsou řešeny v zákonu č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.

Charakteristika obchodních společností a definice různých variant přeměn obchodních společností je řešena v teoretické části.

Praktická část se zabývá fúzí společnosti a vlivem na její aktiva a pasiva v zahajovací rozvaze.

Klíčová slova: přeměna, fúze, zahajovací rozvaha

ABSTRACT

The bachelor thesis focuses on the issue of transformations of trade societies, which are dealt with in law No. 125/2008 on transformation of trade societies and cooperatives.

The theoretical part characterises trade societies and definitions of different transformation varieties of trade societies.

The practical part deals with company merger and its influence on assets and liabilities in the initial balance sheet.

Key words: transformation, merger, initial balance sheet

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI	11
3.1.1	Osobní obchodní společnosti.....	11
3.1.2	Kapitálové společnosti.....	12
3.2	ZÁKON O PŘEMĚNÁCH OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ A DRUŽSTEV	12
3.3	DRUHY PŘEMĚN DLE ZÁKONA O PŘEMĚNÁCH	14
3.3.1	Fúze	14
3.3.2	Rozdělení	16
3.3.3	Převod jmění na společníka.....	18
3.3.4	Změna právní normy	19
3.3.5	Přeshraniční přemístění sídla.....	20
3.4	PROJEKT PŘEMĚNY.....	20
3.4.1	Rozhodný den.....	21
3.4.2	Zpráva o přeměně	22
3.4.3	Informace o přeměně	22
3.4.4	Konečná účetní závěrka.....	23
3.5	OCENĚNÍ JMĚNÍ	23
3.5.1	Metody ocenění	24
3.5.2	Zahajovací rozvaha.....	25
3.6	ODLOŽENÁ DAŇ	27
3.7	DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ	27
3.8	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	27
4	PRAKTICKÁ ČÁST.....	28
4.1	FÚZE DVOU SPOLEČNOSTÍ S RUČENÍM OMEZENÝM	28
4.1.1	EFG s.r.o.....	28
4.1.2	LMN s.r.o.	29
4.2	PROJEKT FÚZE SLOUČENÍM.....	32
4.2.1	Identifikace zúčastněným společností	33
4.2.2	Úvodní ustanovení.....	33
4.2.3	Výše vkladů, rozsah splnění vkladové povinnosti, výše podílů společníků nástupnické společnosti před zápisem fúze do obchodního rejstříku.....	34
4.2.4	Výměnný poměr	34
4.2.5	Údaj o tom, zda se mění výše vkladu nebo podílu dosavadního společníka	

v nástupnické společnosti	35
4.2.6 Rozhodný den fúze	35
4.2.7 Práva poskytnutá vlastníkům emitovaných dluhopisů	35
4.2.8 Zvláštní výhody	36
4.2.9 Zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti.....	36
4.2.10 Konečné účetní závěrky zúčastněných společností.....	36
4.2.11 Mezitímní účetní závěrky zúčastněných společností.....	36
4.2.12 Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti.....	37
4.3 ZAHAJOVACÍ ROZVAHA.....	37
4.3.1 Zahajovací rozvaha k 1. lednu 2015.....	37
4.3.2 Komentář k zahajovací rozvaze.....	40
4.3.3 Zhodnocení	46
5 ZÁVĚR	49
6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	51
7 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ	53
8 SEZNAM ZKRATEK.....	54

1 ÚVOD

Řada podnikatelských subjektů se v průběhu své existence dostává do situace, která si vyžádá jejich přizpůsobení se nebo dokonce zásadní přeměnu. Změny mohou probíhat uvnitř společnosti (např. změna organizační struktury, úprava počtu nebo struktury pracovníků, změny s cílem zvýšení efektivity práce) nebo se může jednat i o změny z vnějšího prostředí, které ovlivňují samotnou existenci společnosti. Příkladem takových změn pak mohou být různé druhy přeměn společností jako fúze, rozdělení podniku, převod jmění na společníka nebo změna právní formy.

Tato bakalářská práce na téma „Přeměny obchodní společnosti a související účetní zápisy“ se zabývá základním vymezením, jaké druhy přeměn je možno provádět, a jsou v ní uvedeny hlavní právní mezníky a dokumenty. Zaměření bakalářské práce se soustřeďuje na podrobné popsání fúze obchodních společností.

Fúze obchodních společností jako jedna z právních forem spojování podniků jsou v současné době velmi aktuální záležitostí jak ve smyslu národním, tak ve smyslu mezinárodním. Mnoho českých obchodních společností, často propojených různě rozsáhlými majetkovými účastmi, se právně spojuje – fúzuje do jednoho právního celku. Hlavním důvodem je většinou snaha o racionalizaci řízení vytvořeného ekonomického celku a snížení společných správních nákladů. Jedná se zejména o možnost efektivního využití fixní části nákladů na správu, které musí každá samostatně existující obchodní společnost vynakládat (na finanční analýzu, finanční rozhodování, účetní informační systém, řešení daňových souvislostí, tvorbu a využití systému informačních technologií atd.)

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce je poskytnout ucelený pohled na problematiku přeměn obchodních společností z pohledu účetních zápisů.

Práce je rozdělena na dvě části - část teoretickou a část praktickou.

V teoretické části budou popsány druhy osobních obchodních společností a společnosti kapitálové. Dále bude následovat rozbor jednotlivých způsobů přeměn obchodních společností a družstev. Nejdůležitějším dokumentem při realizaci přeměn obchodních společností je vlastní PROJEKT přeměny, od kterého se odvíjí celý proces přeměny a závisí na něm její úspěšnost. V neposlední řadě se teoretická část bude zabývat metodami ocenění jmění a zahajovací rozvahou.

Celá praktická část bude věnována fúzi společností a vlivem na jejich aktiva a pasiva v zahajovací rozvaze.

Metodika bakalářské práce se bude opírat o průzkum literatury a dalších zdrojů, bude provedena analýza získaných informací a jejich zapracování do textu práce, dále pak bude zvolena vhodná metoda pro praktickou část práce a následně se bude aplikovat do modelového příkladu fúze fiktivních společností.

Závěrem bude provedeno celkové vyhodnocení poznatků teoretické a praktické části.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), obsahuje komplexní obecnou úpravu postavení právnických osob, která platí jak pro obchodní korporace upravené zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), tak pro ostatní, upravené přímo v NOZ. Obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti a družstva.

3.1 Obchodní společnosti

Mezi obchodní společnosti řadíme osobní společnosti a komanditní společnosti. Družstva jsou družstva a evropská družstevní společnost.

3.1.1 Osobní obchodní společnosti

Osobní společnosti jsou založeny na osobní účasti společníků, fyzických, popř. právnických osob. Mohou být založeny za podnikatelským účelem nebo za účelem správy vlastního majetku. Mezi osobní společnosti řadíme veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost.

- Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost je upravena v ZOK v ustanoveních § 95 až 117. Je to společnost, ve které se sdružují alespoň dvě osoby k podnikání pod společnou obchodní firmou, obě také společně a nerozdílně ručí za své závazky celým svým majetkem. Společnost se zakládá společenskou smlouvou podepsanou všemi zakladateli. (Skálová a kol., 2015, s. 14)

- Komanditní společnost

Komanditní společnost je upravena v ZOK v ustanoveních § 118 až 131. Komanditní společnost je společnost, jejímiž společníky jsou dva druhy společníků, komanditisté a komplementáři. Komanditista ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Komplementář ručí za závazky společnosti celým svým majetkem. Společnost je založena uzavřením společenské smlouvy. (Skálová a kol., 2015, s. 15)

3.1.2 Kapitálové společnosti

Kapitálové společnosti jsou založeny na vkladech společníků do majetku společnosti při jejím založení (do základního kapitálu). Mezi kapitálové společnosti řadíme společnost s ručením omezeným a akciovou společnost.

- Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je upravena v ZOK v ustanoveních § 132 až 242. Je to obchodní společnost, jejíž základní kapitál je tvořen vklady společníků a jejíž společníci ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění. Počet společníků není omezen. (Skálová a kol., 2015, s. 16)

Zakládá se společenskou smlouvou, která je základním dokumentem a upravuje vnitřní fungování společnosti. Minimální výše základního kapitálu je jedna koruna, vklad společníka tedy musí činit jednu korunu. Vklady do společnosti jsou možné peněžité i nepeněžité. Společenská smlouva může určit velikost podílu, je to poměr vkladu společníka, který na daný podíl připadá k výši základního podílu. (Skálová a kol., 2015, s. 16)

- Akciová společnost

Akciová společnost je v ZOK upravena v ustanoveních §243 až 551. Základní kapitál akciové společnosti je rozvržen do určitého počtu akcií. Nákupem akcie se každý může stát podílníkem akciové společnosti čili akcionářem, čímž získává část celkové hodnoty společnosti, právo na dividendy a hlas na valné hromadě společnosti. Akciová společnost má základní kapitál ve výši alespoň 2 milióny Kč nebo 80 tisíc Eur. Základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií a je souhrnem všech vkladů akcionářů. Vklad akcionáře je označován jako jmenovitá nebo účetní hodnota akcie. Souhrn jmenovitých nebo účetních hodnot akcií tak tvoří celý základní kapitál. (Skálová a kol., 2015, s. 17)

3.2 Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev

Právní úprava přeměn obchodních společností upravoval do 30. 6. 2008 obchodní zákoník než vstoupil v účinnost zákon o přeměnách. Přeměny obchodních společností a družstev jsou

upraveny v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů. (Holejšovský, 2013, s. 25)

Zákon č. 125/2008 upravuje přeměny obchodních společností a zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství. Změny byly provedeny zákonem č. 215/2009 Sb., zákonem 227/2009 Sb. a zákonem č. 355/2011 Sb. Je uspořádán do sedmi částí.

- Část první (Obecné ustanovení)

Obsahuje v § 1 - § 59 obecná ustanovení, která se dotýkají všech přeměn, zejména fúzí, převodu jmění a přeshraniční přeměny.

- Část druhá (Fúze)

Je obsažena v § 60 - § 242 a rozlišuje fúze vnitrostátní a přeshraniční.

- Část třetí (Rozdělení)

Začíná od § 243 až po § 336 a zaměřuje se na rozdělování obchodních společností a družstev.

- Část čtvrtá (Převod jmění na společníka)

Zahrnuje § 337 až § 359 a reguluje transakce převodu jmění na společníka podle jednotlivých právních forem.

- Část pátá (Změna právní formy)

Je obsažena v § 360 - § 384 a stanovuje pravidla pro změnu právní formy obchodních společností a družstev.

- Část šestá (Ustanovení společná a přechodná)

Začíná v § 385 a končí v § 388.

- Část sedmá (Účinnost)

Zákon č. 125/2008 nabývá účinností dnem. 1. července 2008, zákon č. 215/2009 nabývá účinnost dnem 20. července 2009, zákon č. 227/2009 nabývá účinnosti dnem 24. července 2009 a zákon č. 355/2011 nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2012 (Zákon č. 125/2008 Sb. §1 - 389).

3.3 Druhy přeměn dle zákona o přeměnách

Přeměnu lze uskutečnit (Zákon č. 125/2008 Sb., § 1):

- a) fúzí,
- b) rozdělením,
- c) převodem jmění na společníka, nebo
- d) změnou právní formy,
- e) přeshraniční přemístění sídla.

3.3.1 Fúze

Termín fúze bývá požíván v různých významech, které mají však jeden společný znak. Tím je většinou spojení společností a jejich ekonomických jednotek a to jak z hlediska věcného, tak ekonomického a právního. (Vomáčková, 2006, s. 95)

Fúze společnosti je souhrnný pojem, kterým je označováno spojení organizací. Fúze mohou proběhnout dvěma základními způsoby (Fúze společností, c2011-2016):

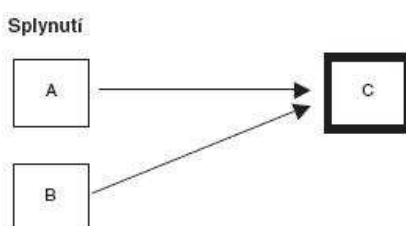
- Fúze společnosti splnutím
- Fúze společnosti sloučením

Fúze mohou být jednou z metod růstu podniků, umožňují jejich mnohem rychlejší růst a rozšiřování. Je zde však skryto mnoho rizik. Závažné je především riziko kulturně – organizačního aspektu, které může být důvodem neúspěšné fúze. Jedná se o spojení dvou firem s rozdílnou kulturou a organizačními zvyklostmi. Dalšími riziky jsou nereálné odhady budoucího potenciálu účastníků fúzí, rozdílná nebo chybějící strategie a nezkušenost managementu s akvizičními procesy. Pomocí fúzí rostou především velké nadnárodní koncerny, které tím rychle získávají nové trhy, nové technologie, patenty, optimalizují své daňové zatížení nebo alokují volný kapitál. (Fúze společností, c2011-2016)

3.3.1.1 Fúze společnosti splynutím

Při fúzi splynutím dochází k zániku dvou nebo více společností nebo družstev a přechodu jejich jmění na splynutím vzniklou nástupnickou společnost nebo družstvo. Nástupnická společnost vstupuje do právního postavení zanikajících společností, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného. Zúčastněnými společnostmi jsou pouze zanikající společnosti nebo družstva. (Zákon 125/2008 Sb., § 62–63)

Obrázek 1: Fúze společností splynutím



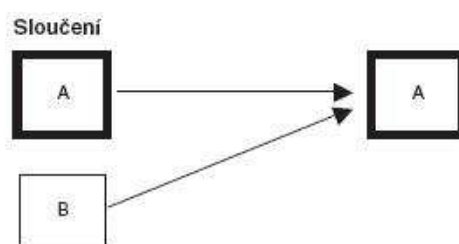
Zdroj: Děrgel, 2008

3.3.1.2 Fúze společnosti sloučením

Fúzi sloučením dochází k zániku společnosti nebo družstva nebo více společností a přechodu jmění zanikající společnosti nebo družstva na nástupnickou společnost, která vstupuje do právního postavení zanikající společnosti, nestanoví-li zákon něco jiného. (Zákon č. 125/2008, § 61)

Tato fúze začíná vždy zánikem minimálně jedné společnosti bez likvidace a převodu jmění této zanikající společnosti (družstva) na jejího právního nástupce. Společníci (členové zanikající společnosti (družstva) se automaticky stávají společníky (členové) nástupnické společnosti ledaže by zákon o přeměnách společností učinil výjimku (John Wiley & Sons 2006, s. 202)

Obrázek 2: Fúze společnosti sloučením



Zdroj: Děrgel, 2008

„Za fúzi sloučením se též považuje, jestliže se slučuje zanikající akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným s nástupnickou akciovou společností nebo společností s ručením omezeným, která je jejím jediným společníkem“. (Zákon č. 125/2008, § 61)

Některé možnosti fúzí ukazuje následující Tabulka 1.

Tabulka 1 - Varianty fúze sloučením mezi společnostmi

Zúčastněná společnost (nástupnická A)	Zúčastněná zanikající společnost (B)	Nástupnická společnost (A)	Ustanovení zákona o přeměnách
VOS	VOS	VOS	§ 66 odst. 1
VOS	VOS	KS	§ 86 odst. 3
VOS	KS	VOS	§ 86 odst. 1
KS	KS	KS	§ 66 odst. 1
KS	KS	VOS	§ 87 odst. 3
KS	VOS	KS	§ 87 odst. 1
SRO	SRO	SRO	§ 66 odst. 1
SRO	SRO	AS	§ 154
AS	SRO	AS	§ 154
AS	AS	AS	§ 66 odst. 1
AS	AS	SRO	§ 154

Zdroj: Vlastní zpracování podle Josková, Šafránek, Čouková a Podškubka, 2012, s. 30

3.3.2 Rozdělení

Dalším druhem přeměny společnosti je její rozdělení. Rozdělení je vedle fúze dalším velmi užívaným způsobem přeměny. Rozdělení se v praxi často používá k oddělení prosperující zdravé firmy od neprosperující.

Společníci zanikající nebo rozdělované společnosti vlastní podíl v nástupnické společnosti, jehož nabývací cena je hodnota, jakou měl podíl v zanikající nebo rozdělované společnosti pro účely zákona o daních ke dni předcházejícímu rozvahový den před rozhodným dnem. (Mírčevská, 2009, s. 146)

Rozdělení může proběhnout (Zákon č. 125/2008 Sb., § 243):

- a) rozštěpením, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo zaniká a její jmění přechází
 1. na více nově vznikajících společností
 2. na více již existujících společností

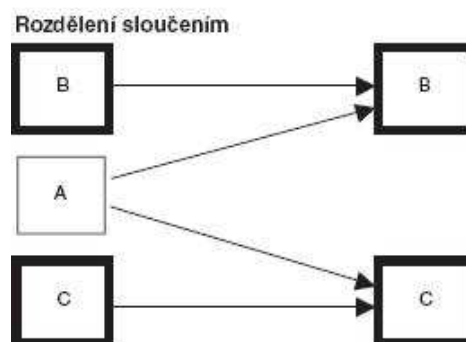
3. kombinací forem uvedených v bodech 1 a 2, nebo
- b) odštěpením, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází
1. na jednu nebo více nově vznikajících společností
 2. na jednu nebo více již existujících společností
 3. kombinací forem uvedených v bodech 1 a 2

Obrázek 3: Rozdělení odštěpením



Zdroj: Děrgel, 2008

Obrázek 4: Rozdělení sloučením



Zdroj: Děrgel, 2008

Rozštěpením rozdělovaná společnost zaniká. Jméni zanikající společnosti při rozštěpení přechází na jednu nebo více nástupnických společností podle projektu rozštěpení a její společníci nebo členové se stávají i společníky nebo členy jedné nebo více nástupnických společností.

Odštěpením rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká, ale vyčleněná část jejího jmění přechází na existující nebo vznikající jednu nebo více nástupnických společností podle projektu odštěpení a společníci nebo členové rozdělované společnosti se stávají i společníky jedné nebo více nástupnických společností. (Zákon č. 125/2008, § 243–244)

3.3.3 Převod jmění na společníka

Mezi další možnosti přeměny obchodní společnosti patří převod jmění na společníka, u družstva se tato přeměna zakazuje.

Za podmínek stanovených pro jednotlivé typy obchodních společností mohou společníci nebo příslušný orgán obchodní společnosti rozhodnout, že obchodní společnost zruší bez likvidace a že jmění společnosti převezme jeden přejímající společník. Přejímající společník musí být ke dni podání návrhu na zápis převodu jmění do obchodního rejstříku podnikatelem. (Skálová, 2015, s. 31-32)

Jestliže ve veřejné obchodní společnosti zanikne účast všech společníků s výjimkou jediného, může tento poslední společník rozhodnout, že se veřejná obchodní společnost zruší bez likvidace a že převezme její jmění. Toto rozhodnutí musí přijmout ve lhůtě 3 měsíců ode dne, kdy se stal jediným společníkem. (Skálová, 2015, s. 31-32)

Zrušení komanditní společnosti s převodem jmění na komplementáře je možné jen tehdy, jestliže ve společnosti zanikne členství všech společníků s výjimkou jediného komplementáře nebo jediného komanditisty. (Skálová, 2015, s. 31-32)

Ve společnosti s ručením omezeným může o převzetí jmění rozhodnout valná hromada. Převzít jmění může společník s obchodním podílem (vkladem), jehož výše dosahuje nejméně 90% základního kapitálu společnosti. Přejímající společník je povinen poskytnout ostatním společníkům přiměřené vypořádání v penězích. Výše a přiměřenost vypořádání musí být doložena posudkem znalce. (Skálová, 2015, s. 31-32)

Valná hromada akciové společnosti může rozhodnout, že se společnost zruší bez likvidace a jmění zaniklé společnosti převezme jediný akcionář, jestliže je tento akcionář vlastníkem akcií, jejichž jmenovitá hodnota přesahuje 90% základního kapitálu. Ostatní akcionáři dostanou přiměřené vypořádání v penězích, přičemž výše a přiměřenost musí být také doložena posudkem znalce. (Skálová, 2015, s. 31-32)

3.3.4 Změna právní normy

Změnou právní formy právnická osoba nezaniká ani nepřechází její jmění na právního nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejích společníků. Obchodní společnost může změnit svou právní formu na jinou formu společnosti, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného. (Zákon č. 125/2008, § 360)

Základním dokumentem je projekt změny právní formy, který obsahuje alespoň (Zákon č. 125/2008, § 361):

- a. firmu, sídlo a identifikační číslo společnosti nebo družstva před změnou právní formy,
- b. právní formu, již má společnost nebo družstvo nabýt,
- c. firmu společnosti nebo družstva po změně právní formy,
- d. den, k němuž byl stanoven projekt změny právní formy,
- e. společenskou smlouvu nebo zakladatelskou listinu nebo stanovy společnosti nebo družstva po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku,
- f. všechny zvláštní výhody, které společnost nebo družstvo měnící svoji právní formu poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, přitom se zvlášť uvede, komu je tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje,
- g. pravidla postupu při vypořádání se společníkem nebo členem, který se změnou právní formy nesouhlasil, a výši částky, jež mu bude vyplacena, nebo způsob jejího určení, není-li ke schválení změny právní formy nutný souhlas všech společníků,
- h. při změně právní formy akciové společnosti výši náhrady pro vlastníky vyměnitelných nebo prioritních dluhopisů a opčních listů,

- i. jména, příjmení a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla osob, které budou po zápisu změny právní formy do rejstříku

3.3.5 Přeshraniční přemístění sídla

Česká společnost nebo družstvo může přemístit své sídlo do jiného členského státu EU, aniž by došlo k jejímu zániku a vzniku nové právnické osoby, a změnit při přemístění sídla svou právní formu na takovou, kterou uznávají právní předpisy členského státu, do kterého je sídlo přemístěno. (Skálová, 2015, s. 34)

Naopak zahraniční právnická osoba může přemístit své sídlo do České republiky, pokud změní svou právní formu na českou společnost a budou-li se její právní poměry řídit českým právním řádem. (Skálová, 2015, s. 34)

Jedním z důvodů pro přemístění sídla firmy do/ze zahraničí je získání výhodnějších podmínek pro danou podnikatelskou činnost v určitém státě. Mezi tyto podmínky se řadí výše nákladů, kvalita legislativního prostředí, různé formy státní podpory (jako jsou dotace nebo investiční pobídky) a v neposlední řadě rovněž míra zdanění. (Skálová, 2015, s. 34)

3.4 Projekt přeměny

Přeměna obchodní společnosti se provádí podle zdokumentovaného projektu přeměny. Projekt přeměny vyhotoví osoby zúčastněné na přeměně. Je-li osobou zúčastněnou na přeměně osoba právnická, zabezpečuje splnění této povinnosti statutární orgán. Projekt přeměny podepisují všechny zúčastněné osoby. (Skálová, 2015, s. 41)

Dnem vyhotovení projektu přeměny je den, kdy projekt přeměny splňuje všechny náležitosti právního úkonu vyžadován zákonem o přeměnách. Projekt přeměny musí být schválen ve stejném znění společníky všech osob zúčastněných na přeměně (valnými hromadami), musí obsahovat zákonem požadované údaje a musí být schválen ve znění, v jakém byl zveřejněn podle § 33 nebo uveřejněn podle § 33a zákona o přeměnách. (Skálová, 2015, s. 41)

Projekt fúze obsahuje dle § 70 alespoň (Zákon č. 125/2008, § 70):

- a. firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností, jejich právní formu a identifikační číslo všech zúčastněných,

- b. výměnný poměr podílů společníků zanikajících společností na nástupnické společnosti, ledaže nedochází k výměně podílů, a případný poplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti,
- c. rozhodný den fúze,
- d. práva, jež nástupnická společnost poskytne vlastníkům dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována,
- e. den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným z vyměněných podílů nebo akcionářům z vyměněných akcií, jakož i zvláštní podmínky týkající se tohoto práva, pokud existují,
- f. všechny zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných společností poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, členům dozorčí rady, a znalci přezkoumávajícímu projekt fúze, přitom se zvlášť uvede, komu je tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje,
- g. při fúzi sloučením změny společenské smlouvy nebo stanov nástupnické společnosti, jestliže nejdou v projektu fúze sloučením žádné změny společenské smlouvy nebo stanov nástupnické společnosti uvedeny, má se za to, že se společenská smlouva nebo stanovy nástupnické společnosti nemění,
- h. při fúzi splynutím
 1. společenskou smlouvu nebo stanovy nástupnické společnosti
 2. jména a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla členů statutárního orgánu nebo jeho členů nástupnické společnosti a dozorčí rady akciové společnosti, a pokud se zřizují, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným

3.4.1 Rozhodný den

Rozhodným dnem fúze, rozdělení a převodu jmění na společníka se rozumí den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo rozdělované společnosti považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti nebo přejímajícího společníka.

Při rozdělení odštěpením nastávají účinky rozhodného dne jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo závazků, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost.

Rozhodný den přeměny nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den přeměny může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku. (Zákon č. 125/2008, § 10)

3.4.2 Zpráva o přeměně

Jedná se o písemnou zprávu statutárního orgánu každé z právnických osob ze zúčastněných společností. Zpráva o přeměně musí obsahovat alespoň (Zákon č. 125/2008, § 24):

- a. odůvodnění výměnného poměru podílů z právního i ekonomického hlediska,
- b. odůvodnění výše případných doplatků,
- c. vysvětlení opatření ve prospěch vlastníků jednotlivých druhů cenných papírů emitovaných osobou zúčastněnou na přeměně,
- d. popis obtíží, které se vyskytly při oceňování, nebo údaj, že se žádné obtíže nevyskytly,
- e. změny ekonomického a právního postavení společníků nebo členů, včetně změny rozsahu ručení společníků společností nebo členů družstev nebo některých z nich, pokud se rozsah ručení mění,
- f. dopady přeměny na věřitele osoby zúčastněné na přeměně, zejména z hlediska dobytnosti jejich pohledávek

3.4.3 Informace o přeměně

Osoba zúčastněná na přeměně zapsána do obchodního rejstříku má tyto povinnosti:

Uloží do sbírky listin obchodního rejstříku alespoň 1 měsíc přede dnem, kdy má být přeměna schválena způsobem stanoveným tímto zákonem, projekt přeměny a zveřejní oznámení o uložení projektu přeměny do sbírky listin a upozornění pro věřitele na jejich práva alespoň 1 měsíc přede dnem, kdy má být přeměna schválena způsobem stanoveným tímto zákonem. (Zákon č. 125/2008, § 33)

3.4.4 Konečná účetní závěrka

Konečná účetní závěrka je vymezena zákonem o přeměnách jako účetní závěrka sestavená ke dni předcházející rozhodný den. Všechny zúčastněné společnosti (zanikající, rozdělovaná i nástupnická) je povinna ji sestavit. Konečná účetní závěrka může být použita jako podklad pro ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti tj. její rozvahový den může být rozvahovým dnem pro ocenění jmění. (Skálová, 2005, s. 53)

Tato závěrka se sestavuje jako řádná nebo mimořádná. Jestliže se vyžaduje konečná účetní závěrka při změně právní formy, sestavuje se ke dni, který předchází dni, k němuž je změna právní formy zapsána do obchodního rejstříku.

Při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka se mezitímní účetní závěrka sestavuje jen tehdy, byla-li poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, popřípadě konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění uplynulo více než 6 měsíců. Ode dne, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka, do dne vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí uplynout více než 3 měsíce. (Zákon č. 125/2008, § 11)

3.5 Ocenění jmění

Ocenění jednotlivých položek majetku – aktiv, závazků (právních i účetních) ovlivňuje podle platných českých předpisů ocenění aktiv a závazků v tzv. konečných účetních závěrkách sestavovaných ke dni, který předchází rozhodný den přeměny. Důležité je, že možnost přecenění je vázána obecně na tři podmínky:

- právní forma zúčastněných společností, tj. přecenění je možné jen tehdy, jsou-li zúčastněné společnosti ve formě akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným,
- přecenění lze uskutečnit jen u zanikajících společností,
- přecenění je podmíněno vydáním nových akcií nebo vznikem nových podílů, které budou použity na výměnu pro společníky ze zanikající společnosti. (Vomáčková, 2006, s. 109)

Ocenění jmění zanikající společnosti je povinné, pokud se základní kapitál nástupnické společnosti zvyšuje nebo tvoří ze zdrojů společnosti zanikající. V případě rozdělení se oceňuje oddělovaná část jmění v případě, kdy se jedná o variantu se vznikem nových společností, kde se z logiky věci tvoří nový základní kapitál nástupnické společnosti ze zdrojů oddělované části jmění. Při rozdělení sloučením se oceňuje pouze ta oddělovaná část jmění, která má sloužit ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti. Při fúzi je předmětem ocenění jmění zanikající společnosti. (Skálová, 2015, s. 54)

K dlouhodobému finančnímu majetku, který zůstane k rozvahovému dni oceněn pořizovacími cenami, u něhož nebylo provedeno ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, je možné v případě dočasného rozdílu mezi účetním oceněním a nižším tržním oceněním vytvořit z důvodů opatrnosti opravnou položku. (Mirčevská, Prudík, 2005, s. 142)

3.5.1 Metody ocenění

Metodami k ocenění jmění jsou:

- Metoda oceňování při přeměně společnosti včetně úprav prováděných v rámci přeměny ke dni zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne.
- Metoda sestavení zahajovací rozvahy při přeměně.
- Metoda úpravy při příhraniční přeměně nebo převodu podniku.
- Metoda při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem včetně oceňování.
- Metoda oceňování majetku a závazků při přeměně včetně okamžiku účtování o ocenění reálnou hodnotou.

Uvedené metody vycházejí z konceptu zobrazení do účetnictví nástupnické společnosti až ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne, pokud ten přechází den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. (Vomáčková, 2012, s. 44-45)

Oceňovací rozdíly je povinná jednotka zobrazit v účetnictví. Co se týče zobrazení v pasivech účetní jednotky, jedná se o přecenění ve třech krocích:

- 1) nejprve budou přeceněny na reálnou hodnotu takové položky majetku, které se oceňují

na reálnou hodnotu v souladu se zákonem o účetnictví, zaúčtováno běžnou metodou na účet 414 „Oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků“,

- 2) dále se přecenění majetkové části, použita metoda ekvivalence,
- 3) na závěr dojde k přecenění ostatního majetku rozvahovým zachycením rozdílů na účet 418 „Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách“

Pro účet 414 platí, že jeho hodnota nesmí být použita k zvýšení základního kapitálu společnosti a taktéž nesmí být vyplacen jeho zůstatek. V případě účtu 418 se jedná o syntetickém účtu zachycující rozdíly z přecenění dle znaleckého posudku. Zachycuje tedy rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou majetku.

V případě zobrazení oceňovacích rozdílů do aktiv společnosti zohledňuje účetní jednotka situaci, ve které se nachází. V zásadě se jedná o:

- 1) struktury majetku spolu s historickým oceněním,
- 2) budoucích záměrech nástupnické účetní jednotky (prodej majetku, restrukturalizace, pokračování výroby),
- 3) posouzení věrného obrazu skutečnosti v účetnictví právních nástupce,

Při individuálním ocenění reálnou hodnotou je možné provést zaúčtování reálných hodnot u některého majetku. V případě jednoduché struktury majetku společnosti při sloučení či splynutí nebo při odštěpení, kdy je odštěpován majetek jednotlivě vymezený, dochází k tomu, že je zaúčtováno jednotlivé přecenění majetku na tržní ceny dle znaleckého posudku se vznikem goodwillu, také existují případy u nemovitostních společností, kde nevzniká žádný goodwill. (Skálová, Čoudková, 2008, s. 150-153)

3.5.2 Zahajovací rozvaha

Pokud je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společností, musí k ní být připojen komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo. (Zákon č. 125/2008, § 11b)

Zahajovací rozvaha je sestavována v případech sloučení, splynutí nebo převodu jmění na společníka takto:

- 1) součtem všech položek aktiv z konečných závěrek zúčastněných společností,
- 2) součtem všech závazků z konečných závěrek zúčastněných společností,
- 3) zaúčtováním přeceněním aktiv a závazků dle znaleckého ocenění, a to buď souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, nebo dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu,
- 4) vytvořením struktury vlastního kapitálu podle projektu a komentáře k zahajovací rozvaze (v níž musí být popis, jak nástupnická společnost přebírá složky vlastního kapitálu nástupnické společnosti),
- 5) vyloučením akcií zanikající společnosti, nebo akcií nástupnické společnosti, které jsou použity k výměně, oproti kapitálu,
- 6) vyloučením vzájemných pohledávek a závazků,
- 7) zachycením závazků z vypořádání pro menšinové společníky při převzetí jmění nebo závazků z doplatků

Zahajovací rozvaha se v případech rozdělení nebo odštěpení sestavuje v těchto krocích:

- 1) převzetím položek aktiv z konečné závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti, které mají přejít na konkrétní nástupnickou společnost,
- 2) převzetí závazků z konečné závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti, které mají přejít na konkrétní nástupnickou společnost,
- 3) zaúčtováním přeceněním aktiv a závazků dle znaleckého ocenění, a to buď souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, nebo dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu,
- 4) vytvořením struktury vlastního kapitálu podle projektu rozdělení nebo odštěpení pro konkrétní nástupnickou společnost,
- 5) možný vznik vzájemných pohledávek a závazků (Skálová, 2015, s. 68-69)

3.6 Odložená daň

Při přípravě fúze či rozdělení dochází při přecenění aktiv k rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Jedná se o ty případy, kdy účetní hodnota majetku je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v pořizovací ceně. Aktiva, u nichž tyto rozdíly vznikají, účetní jednotka zahrne do výpočtu odložené daně způsobem, že u položek, které jsou zaúčtovány přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálů, se odložená daň zaúčtuje přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu. Odložená daň se zachytí v konečné účetní závěrce zanikající společnosti. (Skálová, Čouková, 2008, s. 161)

3.7 Daňové přiznání

Poplatník je povinen podat daňové přiznání za období:

- a. Předcházející rozhodného dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace.
- b. Předcházející dni zápisu změny právní formy společnosti.

Daňové přiznání se podává nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady. (Zákon č. 586/1992 Sb., § 38ma)

3.8 Shrnutí teoretické části

Přeměny obchodních společností a družstev (s výjimkou změny právní formy a přemístění společnosti) spojováním, rozdělováním či kombinací obou je možné vnímat nejen jako transakci s podniky, ale současně jako transakce s podíly společníků. Musíme konstatovat, že zcela zásadní roli zde hrají souhrnné informace o finanční situaci zúčastněných společností. Aby transakce přeměn mohly vést k očekávaným efektům v hospodaření a ve finančním řízení nástupnických společností a jejich podniků, musí probíhat tak, aby byly ve vztahu k dotčeným podnikům i jejich vlastníkům spravedlivé. V případech, kdy přeměny obchodních společností jsou pouze reorganizací, je případná přeměna pouze dohodou o spojení nebo rozdělení podniku při zachování původní vlastnické struktury. (Vomáčková, 2012, s. 49)

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Fúze dvou společností s ručením omezeným

Praktická část bakalářské práce se bude zabývat popisem a rozbohem dvou fiktivních společností s ručením omezeným, které se zvolily pro modelovou fúzi. Jedná se o společnost EFG s.r.o. (která bude nástupnickou společností) a LMN s.r.o. (která bude zanikající společností). Ke zpracování rozvah fiktivních společností se použijí informace zjištěné z účetních závěrek společností reálných.

4.1.1 EFG s.r.o.

Společnost EFG s.r.o. se specializuje na development, vlastnictví a správu ekologických a energeticky úsporných průmyslových nemovitostí. V oblasti developmentu i investic do stávajících nemovitostí její specializované a zkušené mezinárodní týmy úzce spolupracují bez ohledu na hranice mezi státy. Společnost se zaměřuje na poskytování prvotřídních služeb svým klientům v perfektně situovaných, vysoce kvalitních budovách. Všechny nemovitosti, které staví, jsou šetrné k životnímu prostředí a odpovídají nejvyšším mezinárodním standardům.

Do obchodního rejstříku byla společnost EFG s.r.o. zapsaná 1. srpna 2013 a podniká pod identifikačním číslem 33445566. V předmětu podnikání má pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

Jediným společníkem společnosti EFG s.r.o. je společnost OPR s.r.o.. (100%)

Tabulka 2 – Rozvaha aktiva nástupnické společnosti (v tis. Kč)

Řádek	Běžné období			Minulé období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	70 542	0	70 542	200
B. Dlouhodobý majetek	0	0	0	0
III. Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
Podíly – ovládaná osoba	0		0	0
C. Oběžná aktiva	70 542	0	70 542	200
III. Krátkodobé pohledávky	70 455	0	70 455	200
2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající	70 455		70 455	0
9. Jiné pohledávky	0		0	200
IV. Krátkodobý finanční majetek	87	0	87	0
Účty v bankách	87		87	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 3 – Rozvaha pasiva nástupnické společnosti (v tis. Kč)

Řádek	Běžné období	Minulé období
PASIVA CELKEM	70 542	200
A.Vlastní kapitál	-584 989	200
I. Základní kapitál	200	200
1. Základní kapitál	200	200
II. Kapitálové fondy	-577 721	0
3. Oceňovací rozdíly z přeceněného majetku a závazků	-577 721	0
V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	-7 468	0
B. Cizí zdroje	655 531	0
I. Rezervy	35	0
4. Ostatní rezervy	35	0
III. Krátkodobé závazky	655 496	0
1. Závazky z obchodních vztahů	54	0
2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	655 442	0

Zdroj:Vlastní zpracování

Tabulka 4 – Výkaz zisků a ztrát nástupnické společnosti (v tis. Kč)

Řádek	Běžné období	Minulé období
B. Výkonová spotřeba	-56	0
2. Služby	-56	0
+ Přidaná hodnota	-56	0
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-36	0
* Provozní výsledek hospodaření	-92	0
X. Výnosové úroky	1 259	0
N. Nákladové úroky	-7 903	0
O. Ostatní finanční náklady	-732	0
* Finanční výsledek hospodaření	-7 376	0
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-7 468	0
*** Výsledek hospodaření za účetní období	-7 468	0
Výsledek hospodaření před zdaněním	-7 468	0

Zdroj:Vlastní zpracování

Společnost vykázala za účetní období ztrátu ve výši 7 468 tis. Kč a vykazuje záporný vlastní kapitál ve výši 584 989 tis. Kč a krátkodobé závazky převyšují aktiva o 584 954 tis. Kč.

4.1.2 LMN s.r.o.

Společnost LMN s.r.o. projektuje, staví a pronajímá logistické areály a industriální parky včetně kancelářských prostor, areály má ve svém vlastnictví a pronajímá je na základě dlouhodobých nájemních smluv renomovaným klientům. Tým zaměstnanců skupiny řídí všechny činnosti od vyhledávání a koupě pozemku, přes vytvoření koncepce a designu projektu

a dohled nad stavebními pracemi až po uzavírání smluv s potencionálními nájemci a správu nemovitostí v portfoliu. Budovy, které vlastní, jsou vhodné pro logistické účely a lehké průmyslové činnosti, jako je například skladování, montáže a opravy.

Do obchodního rejstříku byla společnost LMN s.r.o. zapsaná 1. září 2011 a podniká pod identifikačním číslem 00556677. Předmět podnikání má pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Jediným společníkem společnosti LMN s.r.o. je společnost EFG s.r.o.. (100%)

Tabulka 5 – Rozvaha aktiva zanikající společnost (v tis. Kč)

Řádek	Běžné období			Minulé období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	4 251 022	-811 492	3 439 530	3 513 774
B. Dlouhodobý majetek	4 118 214	-793 012	3 325 202	3 425 195
I. Dlouhodobý nehmotný majetek	63	-41	22	35
1. Zřizovací výdaje	63	-41	22	35
III. Dlouhodobý hmotný majetek	4 118 151	-792 971	3 325 180	3 425 160
1. Pozemky	497 525		497 525	497 525
2. Stavby	2 185 071	-380 104	1 804 967	1 795 064
3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	45 029	-21 417	23 612	27 657
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	52 708		52 708	69 358
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	1 337 818	-391 450	946 368	1 035 556
C. Oběžná aktiva	97 173	-18 480	78 693	88 292
III. Krátkodobé pohledávky	69 167	-18 480	50 687	43 074
1. Pohledávky z obchodních vztahů	58 929	-18 480	40 449	30 621
7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	3 131		3 131	4 422
8. Dohadné účty aktivní	6 111		6 111	7 021
9. Jiné pohledávky	996		996	1 010
IV. Krátkodobý finanční majetek	28 006	0	28 006	45 218
Účty v bankách	28 006		28 006	45 218
D. Časové rozlišení	35 635	0	35 635	287
I. 1. Náklady příštích období	7 120		7 120	287
3. Příjmy příštích období	28 515		28 515	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 6 – Rozvaha pasiva zanikající společnost (v tis. Kč)

Řádek	Běžné období	Minulé období
PASIVA CELKEM	3 439 530	3 513 774
A. Vlastní kapitál	-418 177	-282 282
I. Základní kapitál	300	300
1. Základní kapitál	300	300
II. Kapitálové fondy	-96 462	-67 214
2. Ostatní kapitálové fondy	77 104	77 104
3. Oceňovací rozdíly z přeceněného majetku a závazků	-173 566	-144 318
III. Fondy ze zisku	30	30
1. Rezervní fond	30	30
IV. Výsledek hospodaření minulých let	-195 601	-140 860
2. Neuhrazená ztráta minulých let	-215 398	-140 860
3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	19 797	0
V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	-126 444	-74 538
B. Cizí zdroje	3 809 150	3 744 119
I. Rezervy	295	0
4. Ostatní rezervy	295	0
II. Dlouhodobé závazky	169 583	1 465 729
1. Závazky z obchodních vztahů	12 737	0
2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	0	1 238 905
5. Dlouhodobé přijaté zálohy	20 626	22 295
9. Jiné závazky	31 756	87 578
10. Odložený daňový závazek	104 464	116 951
III. Krátkodobé závazky	145 922	65 327
1. Závazky z obchodních vztahů	20 199	21 254
2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	70 346	0
7. Stát – daňové závazky a dotace	5 751	5 749
8. Krátkodobé přijaté zálohy	3 307	167
10. Dohadné účty pasivní	28 790	36 422
11. Jiné závazky	17 529	1 735
IV. Bankovní úvěry a výpomoci	3 493 350	2 213 063
1. Bankovní úvěry dlouhodobé	3 475 883	2 154 679
2. Krátkodobé bankovní úvěry	17 467	58 384
C. Časové rozlišení	48 557	51 937
2. Výnosy příštích období	48 557	51 937

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 7 – Výkaz zisků a ztrát zanikající společnost (v tis. Kč)

Řádek	Běžné období	Minulé období
II. Výkony	357 882	338 938
1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	357 882	338 938
B. Výkonová spotřeba	-80 548	-76 263
1. Spotřeba materiálu a energie	-33 358	-33 000
2. Služby	-47 190	-43 263
+ Přidaná hodnota	277 334	262 675
D. Daně a poplatky	-3 018	-2 769
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-169 903	-164 615
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-2 838	-8 221
IV. Ostatní provozní výnosy	38 962	5 045
H. Ostatní provozní náklady	-38 056	-6 639
* Provozní výsledek hospodaření	102 481	85 476
IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	31 149
L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	-59 838	-34 778
X. Výnosové úroky	15	39
N. Nákladové úroky	-144 818	-150 487
XI. Ostatní finanční výnosy	2 603	11 229
O. Ostatní finanční náklady	-32 513	-12 932
* Finanční výsledek hospodaření	-234 551	-155 780
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	5 626	-4 234
2. Daň z příjmů za běžnou činnost (odložená)	5 626	-4 234
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-126 444	-74 538
*** Výsledek hospodaření za účetní období	-126 444	-74 538
Výsledek hospodaření před zdaněním	-132 070	-70 304

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost vykázala za účetní období ztrátu ve výši 126 444 tis. Kč a k 31. prosinci 2014 vykázala záporný kapitál ve výši 418 177 tis. Kč. Krátkodobé závazky a krátkodobé bankovní úvěry společnosti k 31. prosinci 2014 převyšují oběžná aktiva o 84 696 tis. Kč.

4.2 Projekt fúze sloučením

Projekt fúze sloučením vypracovaný ve smyslu ustanovení § 70, § 88, a následujících a dalších ustanovení zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, níže uvedeného dne, měsíce a roku, statutárními orgány zúčastněných společností.

4.2.1 Identifikace zúčastněným společností

1. Zanikající společnost:

obchodní firma: LMN s.r.o.

sídlo: Na vršku 168, 110 00 Praha 1

IČO: 00556677

právní forma: společnost s ručením omezeným

zapsaná v obchodním rejstříku u Městského soudu v Praze, oddíl C vložka 234567

2. Nástupnická společnost:

obchodní firma: EFG s.r.o.

sídlo: Na vršku 168, 110 00 Praha 1

IČO: 33445566

právní forma: společnost s ručením omezeným

zapsaná v obchodním rejstříku u Městského soudu v Praze, oddíl C vložka 123456

4.2.2 Úvodní ustanovení

1. Základním účelem fúze sloučením je přechod jmění Zanikající společnosti na Nástupnickou společnost.
2. Předmět tohoto projektu je úprava práv a povinností zúčastněných společností v průběhu procesu vnitrostátní fúze sloučením a úprava postavení společníků a věřitelů zúčastněných společností
3. Právní účinky fúze nastanou zápisem do obchodního rejstříku, tj. zápisem změn souvisejících s fúzí u zúčastněných společností. Fúzí dochází k zániku zanikající společnosti a přechodu jejího jmění na nástupnickou společnost. Nástupnická společnost vstupuje do právního postavení zanikající společnosti, nestanoví-li obecně závazné předpisy něco jiného.

4.2.3 Výše vkladů, rozsah splnění vkladové povinnosti, výše podílů společníků nástupnické společnosti před zápisem fúze do obchodního rejstříku

1. Jediným společníkem zanikající společnosti je nástupnická společnost.
2. Jediným společníkem nástupnické společnosti je společnost OPR s.r.o., IČO: 44556677 se sídlem Praha 1, Na vršku 168, PSČ 110 00, zapsaná v obchodním rejstříku u Městského soudu v Praze, oddíl C, vložka 567890, se vkladem ve výši 200 000,- Kč, na který připadá podíl ve výši 100 % vzhledem k celku, rozsah splnění vkladové povinnosti 100 %.

4.2.4 Výměnný poměr

1. Nástupnická společnost nevymění podíly za podíly zanikající společnosti v souladu s § 97 písm. a) zákona o přeměnách.
2. Na základě výše uvedeného:
 - a) není stanoven výměnný poměr dle ustanovení §70, odst. 1, písm. b) zákona o přeměnách,
 - b) nejsou přiznány doplatky dle ustanovení § 70 zákona o přeměnách,
 - c) není určen den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku z výměnných podílů, dle ustanovení § 70, odst. 1 písm. e) zákona o přeměnách.

4.2.5 Údaj o tom, zda se mění výše vkladu nebo podílu dosavadního společníka v nástupnické společnosti

1. Výše základního kapitálu nástupnické společnosti se v souvislosti s fúzí zvýší ze jmění zanikající společnosti z dosavadní výše 200 000,- Kč o částku 50 000,- Kč na výslednou výši základního kapitálu 250 000,-.
2. Jmění zanikající společnosti bylo v souladu s ustanovením § 73 odst. 1 zákona o přeměnách oceněno znalcem.
3. Je tudíž splněna podmínka ustanovení §89 odst. 2 zákona o přeměnách, tj. částka zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti není vyšší než hodnota jmění zanikající společnosti stanovená výše uvedeným znaleckým posudkem.
4. V důsledku fúze se zvýší vklad jediného společníka o částku 50 000,- Kč na výslednou výši 250 000,- Kč.
5. Výše podílu připadající na vklad jediného společníka se nemění.

4.2.6 Rozhodný den fúze

Dnem, od něhož se jednání zanikající společnosti z účetního hlediska považují za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti, je 1. leden 2015.

4.2.7 Práva poskytnutá vlastníkům emitovaných dluhopisů

Vzhledem k tomu, že žádná zúčastněná společnost nevydala dluhopisy, nejsou v tomto projektu stanovena ve smyslu ustanovení § 70 odst. 1, písm. d) zákona o přeměnách práva, jež nástupnická společnost poskytne majitelům emitovaných dluhopisů, ani zde nejsou uvedena opatření, jež jsou pro ně navrhována.

4.2.8 Zvláštní výhody

Žádná ze zúčastněných společností neposkytuje v souvislosti s fúzí podle tohoto projektu svému statutárnímu orgánu ani případným jiným osobám, žádné zvláštní výhody ve smyslu ustanovení § 70 odst. 1, písm. f) zákona o přeměnách.

4.2.9 Zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti

V souvislosti s fúzí se společenská smlouva nástupnické společnosti změní takto:

Základní kapitál společnosti činí 250 000,- Kč. Základní kapitál je zcela splacen.

Jediným společníkem společnosti je společnost OPR s.r.o., IČO: 44556677, se sídlem Praha 1, Na vršku 168, PSČ 110 00, zapsaná v obchodním rejstříku u Městského soudu v Praze, oddíl C, vložka 567890.

Vklad společníka do základního kapitálu společnosti je peněžitý. Výše vkladu jediného společníka, společnost OPR s.r.o. činí 250 000,- Kč a velikost jeho podílu činí 100 %.

4.2.10 Konečné účetní závěrky zúčastněných společností

V souladu s ustanovením §176, odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, byla konečná účetní závěrka každé ze zúčastněných společností sestavena ke dni předcházejícímu rozhodnému dni fúze, tj. k 31. prosinci 2014.

4.2.11 Mezitímní účetní závěrky zúčastněných společností

Jediný společník zanikající společnosti a jediný společník nástupnické společnosti ve smyslu ustanovení § 11a, odst. 2 zákona o přeměnách udělil souhlas, aby nebyly zpracovány mezitímní účetní závěrky zúčastněných společností.

4.2.12 Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti

V souladu s ustanovením § 176, odst. 2 občanského zákoníku byla sestavena zahajovací rozvaha nástupnické společnosti k rozhodnému dni fúze, tj. 1 lednu 2015.

4.3 Zahajovací rozvaha

4.3.1 Zahajovací rozvaha k 1. lednu 2015

Tabulka 8 – Zahajovací rozvaha aktiva (v tis. Kč)

Řádek	Běžné období		
	Brutto	Korekce	Netto
AKTIVA CELKEM	4 862 668	-68 358	4 794 310
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0	0
B. Dlouhodobý majetek	4 729 664	-49 878	4 679 786
I. Dlouhodobý nehmotný majetek	216 278	0	216 278
1. Zřizovací výdaje	0	0	0
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0
3. Software	0	0	0
4. Ocenitelná práva	0	0	0
5. Goodwill	216 278	0	216 278
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0
II. Dlouhodobý hmotný majetek	4 513 386	-49 878	4 463 508
1. Pozemky	837 209	0	837 209
2. Stavby	3 578 827	-28 677	3 550 150
3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	44 642	-21 201	23 441
4. Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0
5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	0	0	0
6. jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	52 708		52 708
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0	0
III. Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
1. Podíly – ovládaná osoba	0	0	0
2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	0	0
3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	0	0	0
4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	0	0	0
5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
7. poskytnuté záložna dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
C. Oběžná aktiva	97 369	-18 480	78 889
I. Zásoby	0	0	0

1. Materiál	0	0	0
2. Nedokončená výroba a polotovary	0	0	0
3. Výrobky	0	0	0
4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	0	0	0
5. Zboží	0	0	0
6. Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0
II. Dlouhodobé pohledávky	0	0	0
1. Pohledávky z obchodních vztahů	0	0	0
2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0
3. Pohledávky – podstatný vliv	0	0	0
4. Pohledávky za společníky	0	0	0
5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0	0
6. Dohadné účty aktivní	0	0	0
7. Jiné pohledávky	0	0	0
8. Odložená daňová pohledávka	0	0	0
III. Krátkodobé pohledávky	69 276	-18 480	50 796
1. Pohledávky z obchodních vztahů	58 929	-18 480	40 449
2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	109	0	109
3. Pohledávky – podstatný vliv	0	0	0
4. Pohledávky za společníky	0	0	0
5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0	0
6. Stát – daňové pohledávky	0	0	0
7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	3 131		3 131
8. Dohadné účty aktivní	6 111		6 111
9. Jiné pohledávky	996		996
IV. Krátkodobý finanční majetek	28 093	0	28 093
1. Peníze	0	0	0
2. Účty v bankách	28 093		28 093
3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	0	0	0
4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	0	0	0
D. Časové rozlišení	35 635	0	35 635
I. 1. Náklady příštích období	7 120		7 120
2. komplexní náklady příštích období	0	0	0
3. Příjmy příštích období	28 515		28 515

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 9 – Zahajovací rozvaha pasiva (v tis. Kč)

Řádek	Běžné období
PASIVA CELKEM	4 794 310
A. Vlastní kapitál	135 141
I. Základní kapitál	250
1. Základní kapitál	250
2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0
3. Změny základního kapitálu	0
II. Kapitálové fondy	-96 182
1. Ážio	0
2. Ostatní kapitálové fondy	77 384
3. Oceňovací rozdíly z přeceněného majetku a závazků	-173 566
4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	0
5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	0
6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	0
III. Fondy ze zisku	0
1. Rezervní fond	0
2. Statutární a ostatní fondy	0
IV. Výsledek hospodaření minulých let	231 073
1. Nerozdělený zisk minulých let	231 073
2. Neuhrazená ztráta minulých let	0
3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	0
V. 1. Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	0
V. 2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku -/-	0
B. Cizí zdroje	4 610 612
I. Rezervy	330
1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	0
2. Rezerva na důchody a podobné závazky	0
3. Rezerva na daň z příjmů	0
4. Ostatní rezervy	330
II. Dlouhodobé závazky	385 862
1. Závazky z obchodních vztahů	12 737
2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	0
3. Závazky – podstatný vliv	0
4. Závazky ke společníkům	0
5. Dlouhodobé přijaté zálohy	20 626
6. Vydané dluhopisy	0
7. Dlouhodobé směnky k úhradě	0
8. Dohadné účty pasivní	0
9. Jiné závazky	31 756
10. Odložený daňový závazek	320 743
III. Krátkodobé závazky	731 070
1. Závazky z obchodních vztahů	20 252
2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	655 442
3. Závazky – podstatný vliv	0
4. Závazky ke společníkům	0
5. Závazky k zaměstnancům	0
6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	0
7. Stát – daňové závazky a dotace	5 751
8. Krátkodobé přijaté zálohy	3 307
9. Vydané dluhopisy	0

10. Dohadné účty pasivní	28 790
11. Jiné závazky	17 528
IV. Bankovní úvěry a výpomoci	3 493 350
1. Bankovní úvěry dlouhodobé	3 475 883
2. Krátkodobé bankovní úvěry	17 467
3. Krátkodobé finanční výpomoci	0
C. Časové rozlišení	48 557
1. Výdaje příštích období	0
2. Výnosy příštích období	48 557

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.2 Komentář k zahajovací rozvaze

Tento komentář je sestaven k zahajovací rozvaze nástupnické společnosti EFG s.r.o. k rozhodnému dni fúze, který byl stanoven na 1. ledna 2015. Fúze se uskuteční, v souladu se zákonem č. 125/2018 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, formou sloučení zanikající společnosti LMN s.r.o. do nástupnické společnosti EFG s.r.o..

4.3.2.1 Popis nástupnické účetní jednotky

Obchodní firma: EFG s.r.o.

IČO : 33445566

Vznik: 1. srpna 2013

Sídlo: Na vršku 168, 110 00 Praha 1

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Spisová značka: C 123456 vedená u Městského soudu v Praze

Základní kapitál: 200 000,- Kč

Společník Nástupnické společnosti k rozhodnému dni: OPR s.r.o. 100%

4.3.2.2 Popis zanikající účetní jednotky

Obchodní firma: LMN s.r.o.

IČO : 00556677

Vznik: 1. září 2011

Sídlo: Na vršku 168, 110 00 Praha 1

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Spisová značka: C 234567 vedená u Městského soudu v Praze

Základní kapitál: 300 000,- Kč

Společník Zanikající společnosti k rozhodnému dni: EFG s.r.o. 100%

4.3.2.3 Informace o sestavení zahajovací rozvahy

Výchozím podkladem pro sestavení zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti byl projekt Přeměny vypracovaný zúčastněnými společnostmi.

Rozhodný den Přeměny byl stanoven na 1. ledna 2015. K tomu dni se, v souladu se zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodní společností a družstev, v platném znění, sestavuje zahajovací rozvaha Nástupnické společnosti. Ke dni předcházejícímu rozhodný den (tj. ke dni 31. prosince 2014) byly Nástupnickou společností i Zanikající společností sestaveny konečné účetní závěrky.

V souladu s ustanovením § 73 odst. 1 zákona o přeměnách bylo obchodní jmění Zanikající společnosti oceněno ke dni 31. prosince 2014 posudkem znalce. Znalec ve znaleckém posudku stanovil hodnotu jmění Zanikající společnosti na 720 130 tis. Kč. (přesně 720 130 080,15 Kč).

Nástupnická společnost převzala do zahajovací rozvahy položky majetku Zanikající společnosti v netto hodnotě (tj. po zúčtování oprávek a opravných položek) a závazků Zanikající společnosti ve stejné struktuře a výši, která vyplývala z konečné účetní závěrky Zanikající společnosti k 31. prosinci 2014, a to s těmito výjimkami a speciálními operacemi

souvisejícími se sestavením zahajovací rozvahy:

- Hodnota základního kapitálu Zanikající společnosti ve výši 300 000,- Kč, vykázaná v konečné účetní závěrce této společnosti na řádku pasiv „A.I.1. - Základní kapitál“ byla v rámci sestavení zahajovací rozvahy Nástupnickou společností:
 - ve výši 250 000,- Kč převedena na řádek pasiv rozvahy „A.II.2. – Ostatní kapitálové fondy“
 - ve výši 50 000,- Kč ponechána na řádku pasiv „A.I.1. – Základní kapitál“, jako zvýšení základního kapitálu Nástupnické společnosti ze jmění Zanikající společnosti, v souladu s ustanovením projektu Přeměny.
- Hodnota zákonného rezervního fondu Zanikající společnosti ve výši 30 000,- Kč, vykázaná v konečné účetní závěrce této společnosti na řádku pasiv „A.III.1. – Rezervní fond“ byla v rámci sestavení zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti převedena na řádek pasiv rozvahy „A.II.2. – Ostatní kapitálové fondy“.
- Hodnota hospodářského výsledku ve schvalovacím řízení Zanikající společnosti ve výši -126 443 911,72 (ztráta), vykázaná v konečné účetní závěrce této společnosti na řádku pasiv „A.V.1. – Hospodářský výsledek běžného účetního období“ byla v rámci sestavení zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti převedena na řádek pasiv rozvahy „A.IV.1. – Nerozdělený zisk minulých let“.
- Hodnota hospodářského výsledku ve schvalovacím řízení Nástupnické společnosti ve výši -7 467 558,22 (ztráta), vykázaná v konečné účetní závěrce této společnosti na řádku pasiv „A.V.1 –Hospodářský výsledek běžného účetního období byla v rámci sestavení zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti převedena na řádek pasiv rozvahy „A.IV.1. – Nerozdělený zisk minulých let“.
- Hodnota oceňovacího rozdílu z přecenění majetku a závazků Nástupnické společnosti ve výši -577 721 391,- Kč, vykázaná v konečné účetní závěrce této společnosti na řádku pasiv „A.II.3. – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ byla v rámci sestavení zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti převedena na řádek pasiv rozvahy „A.IV.1. – Nerozdělený zisk minulých let“.

- Hodnota neuhrazené ztráty minulých let Zanikající společnosti ve výši -215 397 880,28 Kč, vykázána v konečné účetní závěrce této společnosti na řádku pasiv „A.IV.2. – Neuhrazená ztráta minulých let“ byla v rámci sestavení zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti převedena na řádek pasiv rozvahy „A.IV.1. – Nerozdělený zisk minulých let“.
- Hodnota jiného výsledku hospodaření minulých let Zanikající společnosti ve výši 19 796 763,68 Kč (zisk), vykázána v konečné účetní závěrce této společnosti na řádku pasiv „A.IV.3. – Jiný výsledek hospodaření minulých let“ byla v rámci sestavení zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti převedena na řádek pasiv rozvahy „A.IV.1. – Nerozdělený zisk minulých let“.
- Přecenění jmění Zanikající společnosti v celkové výši 1 138 306 803,49 bylo v zahajovací rozvaze Nástupnické společnosti, v souladu se Znaleckým posudkem, zachyceno takto:
 - v částce 339 684 258,- Kč na řádku aktiv „B.II.1. – Pozemky“
 - v částce 1 745 184 099,49 Kč na řádku aktiv „B.II.2. – Stavby“
 - v částce -170 906,- Kč na řádku aktiv „B.II.3. – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“
 - v částce -946 368 556,- Kč na řádku aktiv „B.II.9. – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku“
 - v částce 1 138 306 803,49 Kč na řádku pasiv „A.II.4 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací“
- Hodnota ve výši 1 138 306 803,49 Kč, evidovaná po výše uvedených operacích na řádku pasiv zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti „A.II.4. – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací“, byla převedena na řádek pasiv zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti „A.IV.1. – Nerozdělený zisk minulých let“.

- V souvislosti s přeceněním jmění Zanikající společnosti dále došlo v zahajovací rozvaze Nástupnické společnosti k zachycení odložené daně z přecenění, a to následovně:
 - v částce 216 278 292,66 Kč na řádku pasiv „B.II.10. – Odložený daňový závazek“
 - v částce 216 278 292,66 Kč na řádku aktiv „B.I.5. – Goodwill“

Tento způsob zachycení vychází z přístupu dle Mezinárodních účetních standardů (IAS 3), a to především z důvodů zajištění principu věrného a poctivého zobrazení majetku a závazků

- V zahajovací rozvaze dále došlo k vyloučení vzájemného vztahu z titulu půjčky, poskytnuté Nástupnickou společností Zanikající společnosti, a to ve výši jistiny a úroku:
 - v částce 70 346 251,31 Kč z řádku aktiv „C.III.2. – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba“ zahajovací rozvahy
 - v částce 70 346 251,30 Kč z řádku pasiv „B.III.2. – Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba“ zahajovací rozvahy
 - v částce 0,01 jako rozdíl mezi evidovanými částkami z řádku pasiv „A.IV.1. – Nerozdělený zisk minulých let“

4.3.2.4 Základní kapitál nástupnické společnosti

V rámci realizace Přeměny došlo u Nástupnické společnosti, v souladu s projektem Přeměny, ke zvýšení základního kapitálu o částku 50 000,- Kč na celkovou 250 000,- Kč.

4.3.2.5 Vlastní kapitál nástupnické společnosti

Tabulka 10 – Struktura vlastního kapitálu Nástupnické společnosti

Řádek	Položka	Hodnota v Kč před fúzí	Hodnota v Kč po fúzi
A.	Vlastní kapitál	-584 988 949,22	135 141 130,92
A.I.	Základní kapitál	200 000,00	250 000,00
A.I.1.	Základní kapitál	200 000,00	250 000,00
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0
3.	Změny základního kapitálu	0	0
A.II.	Kapitálové fondy	-577 721 391,00	-96 181 695,02
A.II 1.	Ážio	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	0	77 383 902,70
3.	Oceňovací rozdíly z přeceněného majetku a závazků	-577 721 391,00	-173 565 597,72
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	0	0
5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	0	0
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	0	0
A.III.	Fondy ze zisku	0	0
A.III.1.	Rezervní fond	0	0
2.	Statutární a ostatní fondy	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	0	231 072 825,94
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	0	231 072 825,94
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	0	0
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	0	0
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	-7 467 558,22	0
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku +/-	0	0

Zdroj:Vlastní zpracování

4.3.2.6 Vzájemně držené podíly

Nástupnická společnost vlastnila k rozhodnému dni 100% podíl na Zanikající společnosti. Tato hodnota finanční investice byla v rámci sestavení zahajovací rozvahy Nástupnické společnosti vyloučena, v souladu s účetními postupy při fúzi, proti vlastnímu kapitálu.

Zanikající společnost nevlastnila žádný podíl na Nástupnické společnosti.

4.3.2.7 Další vzájemné vztahy

Nástupnická společnost a Zanikající společnost evidovaly k datu předcházejícímu rozhodnému dni vzájemné pohledávky a závazky z titulu půjčky poskytnuté Nástupnickou společností Zanikající společnosti a z titulu úroku z této půjčky. V rámci sestavení zahajovací rozvahy došlo k vyloučení uvedených vzájemných vztahů.

4.3.3 Zhodnocení

4.3.3.1 Znalecký posudek

Úkolem Znaleckého ústavu je ocenění jmění zanikající společnosti LMN s.r.o., ze kterého bude v rámci fúze sloučením se společností EFG s.r.o., zvyšovat nástupnické společnost základní kapitál.

Jako základ hodnoty pro ocenění je použit koncept tzv. tržní hodnoty. Tržní hodnota podle Mezinárodních oceňovacích standardů dále vychází z konceptu Highest and Best Use Of Property (nejlepší možné využití majetku).

Tabulka 11 – Rekapitulace tržně oceněných aktiv (v tis. Kč)

Položka	Účetní hodnota k 31.12. 2014	Tržní hodnota k 31.12. 2014	Rozdíl
AKTIVA CELKEM	3 439 529	4 577 836	1 138 307
Dlouhodobý majetek	3 325 201	4 463 508	1 138 307
Dlouhodobý nehmotný majetek	22	0	-22
Zřizovací výdaje	22	0	-22
Dlouhodobý hmotný majetek	3 325 179	4 463 508	1 138 329
Pozemky	497 525	837 209	339 684
Stavby	1 804 966	3 550 150	1 745 184
Samostatně movité věci a soubory movitých věcí	23 612	23 441	-171
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	52 707	52 707	0
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	946 369	0	-946 369
Oběžná aktiva	78 694	78 694	0
Krátkodobé pohledávky	50 688	50 688	0
Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů	40 449	40 449	0
Krátkodobé poskytnuté zálohy	3 131	3 131	0
Dohadné účty aktivní	6 111	6 111	0
Jiné pohledávky	996	996	0
Krátkodobé finanční majetek	28 006	28 006	0
Účty v bankách	28 006	28 006	0
Časové rozlišení	35 635	35 635	0
Náklady příštích období	7 120	7 120	0
Příjmy příštích období	28 515	28 515	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost k 31.12. 2014 evidovala zřizovací výdaje v souhrnné výši 22 tisíc Kč. Zřizovací výdaje představují aktivum, které není samostatně převoditelné na třetí osobu. Vzhledem k tomu je tato položka oceněna v nulové výši.

Oceňovaná společnost k 31.12 2014 evidovala oceňovací rozdíl k nabytému majetku v souhrnné výši 946 369 tisíc Kč. Položka Oceňovací rozdíl k nabytému majetku představuje položku, která vznikla v souvislosti s přecenění Oceňované společnosti v minulosti. Vzhledem k tomu, že předmětem tohoto znaleckého posudku je nové ocenění jmění Oceňované společnosti, není tato položka pro účely tohoto znaleckého posudku relevantní.

4.3.3.2 Účetní operace

Účetní rozdíly mezi oceněním majetku a dluhů v účetnictví a oceněním majetku a dluhů dle posudku znalce při přeměnách a to u zanikající účetní jednotky zaúčtuje k rozvahovému dni. Rozvahovým dnem pro ocenění se rozumí den, k němuž byla sestavena účetní závěrka využitá pro ocenění jmění posudkem znalce pro projekt přeměny společnosti.

Tabulka 12 – Účetní operace v zanikající společnosti k rozhodnému dni (v Kč)

Název	Částka	MD	D
Přecenění zřizovacích výdajů	22 092,00	418	011
Přecenění dlouhodobého hmotného majetku - Pozemky	339 684 258,00	031	418
Přecenění dlouhodobého hmotného majetku - Stavby	1 745 184 099,49	021	418
Přecenění dlouhodobého hmotného majetku – Samostatné hmotné věci a soubory hmotných movitých věcí	170 906,00	418	022
Přecenění dlouhodobého hmotného majetku – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	946 368 556,00	418	027

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že nástupnické společnost EFG s.r.o. vlastnila před fúzí podíl na zanikající společnosti LMN s.r.o., bylo nutné do výše uvedené hodnoty promítnout i snížení podle § 75 odst. 2 písm. a) zákona č. 125/2008 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Znaleckému ústavu je známa hodnota podílu na zanikající společnosti LMN s.r.o. evidovaná v účetnictví společnosti EFG s.r.o. na účtu 061 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba. Tato hodnota činí k datu ocenění 0,00 Kč a bude odečtena od hodnoty jmění zanikající společnosti LMN s.r.o.

Tabulka 13 – Vyloučení vzájemného vztahu (v Kč)

Název	Částka	MD	D
Pohledávky – Ovládaná nebo ovládající osoba – Nástup. společnost	70 346 251,31	417	351
Závazky – Ovládaná nebo ovládající osoba – Zanikající společnost	70 346 251,30	361	417

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 14 – Zachycení účetních změn v rozvahách nástupnické a zanikající společnosti (v tis. Kč)

Název	EFG s.r.o.			LMN s.r.o.		
	Běžná konečná rozhaha	Úpravy pro sestavení konečné rozvahy	Konečná rozhaha	Běžná konečná rozhaha	Úpravy pro sestavení konečné rozvahy	Konečná rozhaha
AKTIVA CELKEM	70 542		216 474	3 439 530		4 577 837
B.I.5 Goodwill		216 278	216 278			
B.II.1 Pozemky			0	497 525	339 684	837 209
B.II.2 Stavby			0	1 804 967	1 745 184	3 550 151
B.II.3 Samostatné hmotné věci a soubory			0	23 612	-171	23 441
B.II.9 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku			0	946 368	-946 368	0
B.III.1 Podíly – ovládaná osoba			0			0
C.III.2 Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	70455	-70346	109			0
PASIVA CELKEM	70 542		216 474	3 439 530		4 577 787
A.I.1 Základní kapitál	200		200	300	-250	50
A.II.2 Ostatní kapitálové fondy			0	77 104	280	7 7384
A.II.3. Oceňovací rozdíly z přeceněného majetku a závazků	-577 721	577 721	0	-173 566		-173 566
A.III.1 Rezervní fond				30	-30	0
A.IV.1 Nerozdělený zisk minulých let		-585189	-585 189		1 138 307	816 262
A.IV.2 Neuhrazená ztráta minulých let			0	-215 398	-215 398	0
A.IV. Jiný výsledek hospodaření minulých let			0	19 797	-19 797	0
A.V.1 Výsledek hospodaření běžného účetního období	-7 468	7 468	0	-126 444	126 444	0
B.II. Odložený daňový závazek		216 278	216 278	104 464		104 464
B.III.2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	655 442	-70 346	585 096	70 346		70 346

Zdroj: Vlastní zpracování

5 ZÁVĚR

Bakalářská práce se zabývala přeměnami obchodních společností. Úkolem bylo popsat podmínky a postupy při těchto přeměnách. Přeměna je jedním ze způsobů zrušení a zániku obchodní společnosti a charakteristické pro ni je, že u ní neprobíhá likvidace. Při přípravě bakalářské práce bylo nutné prostudovat velké množství dostupné literatury, zákonů, vyhlášek a ověřených internetových článků. Z těchto materiálů bylo snahou vybrat k vlastní práci ty nepodstatnější a zásadní informace.

V úvodu bakalářské práce byl poskytnut základní náhled na jednotlivé druhy obchodních společností. V další části pak následoval rozbor možných způsobů jejich přeměn. Začalo se podrobným popsáním projektu přeměny a pokračovalo se dalšími kroky, které jsou nutné při přeměně společností splnit.

Za velmi důležité z hlediska možnosti a realizací přeměn je považováno přijetí zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů a jeho další novelizace. Výhodou tohoto zákona bylo vytvoření syntetické, vnitřně provázané úpravy, včetně dosud chybějící obecné úpravy přeměn obchodních společností, která umožnila zohlednění rozdílů mezi jednotlivými formami obchodních společností. Zákon přispěl ke zvýšení mobility obchodních společností, umožnil jim mnohem snadnější a efektivnější změnu, která je pro ně v daném místě a čase nejvýhodnější.

Z účetního pohledu se řeší především sestavení konečných účetních závěrek, zahajovacích rozvah, záúčtování operací, jako např. ocenění znalcem a s tím spojených přeceňovacích rozdílů, vyloučení vzájemných pohledávek a závazků zúčastněných společností a závěrečné sloučení účetnictví těchto společností.

Příprava a realizace přeměny společnosti je jistě náročná a složitá. Vyžaduje perfektní znalosti a orientaci v právní, účetní a daňové problematice. Je důležité zdůraznit, že cesta od návrhu přeměny až k jejímu zdárnému ukončení nemůže být záležitostí jednoho či několika dnů, ale je to vždy dlouhodobější, zpravidla několikaměsíční proces. Rovněž vyžaduje vynaložení nemalých nákladů, které společnost musí vydat bez záruky úspěšnosti transakce. Přeměna tedy představuje pro společnost vysokou zátěž a je časově náročná. Tyto skutečnosti vedou často obchodní společnost k tomu, aby přeměnu vůbec neuskutečnila.

Výsledkem práce je, že není potřeba od žádoucí přeměny společnosti ustupovat, ale je vhodné využít při její přípravě služeb specializovaných advokátních kanceláří, služeb účetních, daňových poradců, soudních znalců. Úkolem těchto odborných poradců je nalézt a připravit optimální řešení projektu přeměny.

Úspěšná realizace přeměny společnosti je vizitkou schopného managementu. Zda bylo rozhodnutí uskutečnit přeměnu dobré a zda byla úspěšná, lze většinou posoudit až s odstupem času. Otázkou však většinou zůstává, jaká je přesná výše ekonomického zisku z uskutečnění přeměny, protože nevíme, jak by společnost fungovala bez její realizace.

Fúze bezesporu ovlivňuje také personální oblast, která velkou měrou dotváří každou společnost, ale má v různých společnostech svá specifika.

Závěrem je, že fúze je obecně velkým zásahem do chodu společnosti. Je nutné stanovit cíle, které má fúze splnit, pečlivě zvážit možná rizika a dostatečně zanalyzovat společnost, s níž má fúze proběhnout. Po její realizaci je s určitým časovým odstupem vhodné zhodnotit úspěšnost fúze a případně korigovat procesní řízení nově vzniklého subjektu.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

DĚRGEL, Martin, 2008. Změny společného systému zdanění. In: *Mzdovapraxe.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 3. 3. 2008 [cit. 2017-12-11]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3475v4694-zmeny-spolecneho-systemu-z-daneni/>

Fúze společností (Mergers & acquisitions), c2011-2016. In: *ManagementMania.com* [online]. Wilmington [cit. 2017-12-11]. Dostupné z <https://managementmania.com/cs/fuze-spolecnosti-mergers-and-acquisitions>

HOLEJŠOVSKÝ, Josef, 2013. Právnícké osoby s důrazem na obchodní korporace dle nové právní úpravy účinné od 1. 1. 2014. *Komora daňových poradců: bulletin*. Praha: Wolters Kluwer, č.3/2013, s. 25. ISSN 1211-9946.

JOSKOVÁ, Lucie, Jan ŠAFRÁNEK, Pěva ČOUDKOVÁ a Tomáš PODŠKUBKA, 2012. *Fúze – právo, účetnictví, daně*. Praha: Linde Praha, 152 s. ISBN 978-80-7201-885-7.

Mergers and acquisitions: a global tax guide. Hoboken, c2006. N.J.: Wiley & Sons, x, 565 p. ISBN 9780471653950

MIRČEVSKÁ, Dalimila, 2009. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*. Praha: Grada, 207 s. ISBN 978-80-247-3000-4.

MIRČEVSKÁ, Dalimila a Bohumil PRUDÍK, 2005. *Vklady do obchodních společností*. Praha: Grada, 156 s. ISBN 80-247-1365-9.

SKÁLOVÁ, Jana, 2015. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2. akt.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 245 s. ISB 978-80-7478-699-0.

SKÁLOVÁ, Jana a Pěva ČOUDKOVÁ, 2008. *Účetní a daňové transakce v kapitálové společnosti*. Praha: ASPI, 309 s. ISBN 978-80-7357-397-3.

SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*. Praha: Wolters Kluwer, 175 s. ISBN 978-80-7478-971-7.

VOMÁČKOVÁ, Hana, 2006. Obecné koncepce pro účetnictví fúzí. *Český finanční a účetní časopis* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická, roč. 1, 2, s. 95-115. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/153>

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, jak vyplývá ze změn provedených zákonem č. 215/20199 SB., zákonem č. 227/2009 Sb. A zákonem č. 355/2011 Sb. In: *Sbírka zákonů*. 1. 1. 2012. Částka 25

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 1. 1. 1992. Částka 107

Zákon č. 568/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Úplné znění č. 1113*. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 271 s, ISBN 978-80-7488-144-2

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů*. 1. 1. 2014. Částka 33

Zákon č. 90/2012 Sb. O obchodních společnostech a družstev (zákon o obchodních korporacích). In: *Sbírka zákonů*. 1. 1. 2014. Částka 34

7 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

Tabulka 1 - Varianty fúze sloučením mezi společnostmi.....	16
Tabulka 2 – Rozvaha aktiva nástupnické společnosti (v tis. Kč).....	28
Tabulka 3 – Rozvaha pasiva nástupnické společnosti (v tis. Kč).....	29
Tabulka 4 – Výkaz zisků a ztrát nástupnické společnosti (v tis. Kč).....	29
Tabulka 5 – Rozvaha aktiva zanikající společnost (v tis. Kč).....	30
Tabulka 6 – Rozvaha pasiva zanikající společnost (v tis. Kč).....	31
Tabulka 7 – Výkaz zisků a ztrát zanikající společnost (v tis. Kč).....	32
Tabulka 8 – Zahajovací rozvaha aktiva (v tis. Kč).....	37
Tabulka 9 – Zahajovací rozvaha pasiva (v tis. Kč).....	39
Tabulka 10 – Struktura vlastního kapitálu Nástupnické společnosti.....	45
Tabulka 11 – Rekapitulace tržně oceněných aktiv (v tis. Kč).....	46
Tabulka 12 – Účetní operace v zanikající společnosti k rozhodnému dni (v Kč).....	47
Tabulka 13 – Vyloučení vzájemného vztahu (v Kč).....	48
Tabulka 14 – Zachycení účetních změn v rozvahách nástupnické a zanikající společnosti (v tis. Kč).....	48
Obrázek 1: Fúze společností splynutím.....	15
Obrázek 2: Fúze společností sloučením.....	15
Obrázek 3: Rozdělení odštěpením.....	157
Obrázek 4: Rozdělení sloučením.....	157

8 SEZNAM ZKRATEK

NOZ – Nový občanský zákoník

ZOK – Zákon o obchodních korporacích

VOS – Veřejná obchodní společnost

KS – Komanditní společnost

SRO – Společnost s ručením omezeným

AS – Akciová společnost