

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Bakalářská práce**

**Zachycení právních přeměn a změn právní formy  
obchodních korporací v účetnictví**

**Jaroslava Velková**

© 2016 ČZU v Praze

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jaroslava Velková

Podnikání a administrativa

Název práce

**Zachycení právních přeměn a změn právní formy obchodních korporací v účetnictví**

Název anglicky

**Legal transformations and changes in the legal forms of bussines corporations in accounting**

---

### **Cíle práce**

Popsat na základě stávajících právních předpisů možnosti přeměn obchodních korporací, zachycení těchto přeměn v účetnictví i s možnými oceňovacími rozdíly, které při přeměnách korporací mohou vznikat.

### **Metodika**

Na základě odborné literatury a příslušných právních předpisů zpracovat literární rešerši. V ní uvést zejména popis právní úpravy přeměn obchodních korporací, způsoby účtování a dopady do účetních výkazů z titulu různých způsobů přeměn včetně dopadů možných oceňovacích rozdílů. V diskusi sestavit příklad zachycující některou z forem přeměny a to na základě navržených konečných stavů účtů před přeměnou a jejich upravené hodnoty po provedené přeměně.

## **Doporučený rozsah práce**

30 – 40 stran

## **Klíčová slova**

Přeměna obchodní korporace, fúze, rozdělení, účetnictví, účetní výkazy, oceňovací rozdíly.

---

## **Doporučené zdroje informací**

DANĚ, ÚČETNICTVÍ, VZORY A PŘÍPADY, měsíčník č.10/14. Ostrava: PORADCE, 2014

SEDLÁČEK, J., Účetnictví přeměn obchodních korporací. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-508-1

SKÁLOVÁ, J. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. Praha: Wolters Kluwer, 2015

VOMÁČKOVÁ, H. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví). Praha: BOVA POLYGON, 2009. ISBN 978-80-7273-157-2

---

## **Předběžný termín obhajoby**

2015/16 LS – PEF

## **Vedoucí práce**

Ing. Ladislav Seidl

## **Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 12. 10. 2015

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 10. 11. 2015

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 29. 02. 2016

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Zachycení přeměn a změn právní formy obchodních korporací v účetnictví" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 10. 3. 2016

---

### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Ladislavu Seidlovi za cenné rady a náměty, které mi v průběhu zpracování této práce poskytoval.

# Zachycení právních přeměn a změn právní formy obchodních korporací v účetnictví

## Souhrn

Tématem této bakalářské práce je zachycení právních přeměn a změn právní formy obchodních korporací v účetnictví. V teoretických východiscích jsou nejprve představeny všechny druhy přeměn obchodních korporací, jako je spojování obchodních korporací, rozdělování obchodních korporací, změna právní formy obchodních korporací a přeshraniční přemístění sídla. Dále je zde představena příprava přeměn obchodních korporací. Jako posledním se věnují teoretická východiska účetním souvislostem, kde jsou představeny účetní povinnosti dle zákona o přeměnách obchodních společností a družstev a dle občanského zákoníku, dále přeměnám z hlediska účetních předpisů a nakonec nejdůležitějším souvislostem účetních povinností při přeměně. Ve vlastní práci je uveden modelový příklad dvojího řešení pro znázornění fúze sloučením dvou akciových společností zejména pomocí účetních výkazů.

**Klíčová slova:** Přeměna obchodní korporace, fúze, rozdělení, účetnictví, účetní výkazy, oceňovací rozdíly.

# **Legal transformations and changes in the legal forms of business corporations in accounting**

## **Summary**

The topic of this bachelor thesis is legal transformations and changes in the legal forms of business corporations in accounting. The theoretical part first presented all kinds of transformations of business corporations, such as merging business corporations, the distribution business corporations, change of legal form of business corporations and cross-border transfer. Theoretical part also presented preparation for the transformation of business corporations. At the end of theoretical part there are accountant contexts which include accounting obligations according to law about transformations of business companies and cooperatives and according to the Civil Code, transformations according to accounting regulations and finally the most important context of accounting obligations for transformations. In the practical part is a model example to illustrate the merger by using the accountant statements.

**Keywords:** Transformation of business corporations, mergers, distribution, accountancy, accountant statements, valuation differences.

# Obsah

<b>1 Úvod</b> .....	<b>10</b>
<b>2 Cíl práce a metodika</b> .....	<b>11</b>
2.1 Cíl práce .....	11
2.2 Metodika .....	11
<b>3 Teoretická východiska</b> .....	<b>12</b>
3.1 Druhy přeměn obchodních korporací.....	12
3.1.1 Spojování obchodních korporací .....	12
3.1.1.1 Fúze .....	13
3.1.1.2 Převod jmění na společníka.....	17
3.1.1.3 Akvizice.....	19
3.1.2 Rozdělování obchodních korporací .....	20
3.1.3 Změna právní formy obchodních korporací .....	24
3.1.4 Přeshraniční přemístění sídla .....	26
3.2 Příprava přeměn obchodních korporací .....	26
3.2.1 Projekt přeměny .....	27
3.2.2 Okamžik sestavení účetní závěrky.....	27
3.2.3 Rozhodný den .....	27
3.3 Účetní souvislosti přeměn obchodních korporací .....	27
3.3.1 Účetní povinnosti dle NoZ a ZoP .....	27
3.3.2 Přeměny v účetních předpisech .....	29
3.3.3 Souvislosti účetních povinností .....	30
<b>4 Vlastní práce</b> .....	<b>33</b>
4.1 Fúze sloučením dvou akciových společností .....	33
4.1.1 Fúze sloučením bez znaleckého ocenění .....	34
4.1.2 Fúze sloučením se znaleckým oceněním jmění.....	36
<b>5 Zhodnocení výsledků</b> .....	<b>39</b>
<b>6 Závěr</b> .....	<b>40</b>
<b>7 Seznam použitých zdrojů</b> .....	<b>41</b>



## **Seznam obrázků**

Obrázek 1 Fúze sloučením dvou společností.....	14
Obrázek 2 Splynutí dvou společností .....	17
Obrázek 3 Převod jmění na společníka.....	18
Obrázek 4 Kapitálová akvizice a převzetí kontroly .....	20
Obrázek 5 Varianty rozdělení podle § 243 ZoP a § 15 - 21 ZoK.....	21
Obrázek 6 Stanovení rozhodného dne na počátek procesu přípravy .....	31
Obrázek 7 Stanovení rozhodného dne za přípravou projektu.....	31

## **Seznam tabulek**

Tabulka 1 Konečná účetní závěrka společnosti Omega a.s. k 31. 12. 2015 .....	33
Tabulka 2 Konečná účetní závěrka společnosti Sigma a.s. k 31. 12. 2015 .....	34
Tabulka 3 Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Omega a.s. ke dni 1. 1. 2016.....	35
Tabulka 4 Rozvaha zanikající společnosti Sigma a.s. k rozhodnému dni fúze (1. 1. 2016)	37
Tabulka 5 Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Omega a.s. ....	38

# 1 Úvod

Přeměny obchodních korporací se postupem času stávají stále více nedílnou součástí podnikatelského života. Přeměny ve smyslu spojování, rozdělování či změny právní formy společnosti mohou vést k posílení výkonnosti ekonomiky včetně zvyšování ekonomických užitků celého lidstva, na druhou stranu mají silnou mocenskou, zájmovou a politickou stránku, ve které se většinou odrážejí nikoli zájmy všeobecného prospěchu, ale zájmy a touha po moci a užitku určitých skupin.

Úkolem účetnictví v této souvislosti je zejména podat věrohodný obraz o průběhu a výsledcích přeměn a zobrazovat tyto přeměny tak, aby bylo možné bránit právě jejich mocenskému zneužívání.

Společnosti mají pro přeměnu vždy určitý motiv (zájem), přeměna je pak prostředkem k dosažení cíle společnosti. Mezi nejdůležitější motiv často vedoucí k přeměnám společností patří ovládnutí a kontrola vybraného subjektu a jeho tržního prostoru za ekonomicky výhodných podmínek.

Významným motivem může být také synergetický motiv, jehož základem je skutečnost, že nově vzniklá společnost má díky vhodně doplněnému portfoliu činností vyšší hodnotu, než by byl jen aritmetický součet hodnot společností. Synergetický motiv může vyjádřit rovnice: "1 + 1 = 3 efekt".

Mezi dalšími často zmiňovanými motivy bývá daňový motiv, který vede k fúzi mezi společnostmi, kdy jedna společnost má kladný daňový základ se společností, která má vysokou daňovou ztrátu. Hlavním cílem této aktivity je tedy uspořit v přítomnosti a v budoucnosti na dani z příjmu. Zájmem pro přeměnu společností může být i diversifikace tržního rizika, motiv likvidační hodnoty, nákup s diskontem či osobní motivy manažerů.

Tato bakalářská práce má za cíl předvést všechny druhy přeměn společností, jednotlivé právní přeměny společností a změny jejich právní formy včetně souvisejících kapitálových a majetkových akvizic, dále také nastínit proces přeměny a účetní souvislosti přeměn.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Popsat na základě stávajících právních předpisů možnosti přeměn obchodních korporací, zachycení těchto přeměn v účetnictví i s možnými oceňovacími rozdíly, které při přeměnách korporací mohou vznikat.

### **2.2 Metodika**

Na základě odborné literatury a příslušných právních předpisů zpracovat literární rešerši. V ní uvést zejména popis právní úpravy přeměn obchodních korporací, způsoby účtování a dopady do účetních výkazů z titulu různých způsobů přeměn včetně dopadů možných oceňovacích rozdílů. V diskusi sestavit příklad zachycující některou z forem přeměny a to na základě navržených konečných stavů účtů před přeměnou a jejich upravené hodnoty po provedené přeměně.

## **3 Teoretická východiska**

### **3.1 Druhy přeměn obchodních korporací**

Společnosti mají několik možností přeměny (transformace). Tyto přeměny je možné uskutečňovat spojením či rozdělením obchodních korporací, nebo změnou jejich právní formy. Právní přeměnou se rozumí fúze společnosti nebo družstva, rozdělení společnosti nebo družstva, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla. Všechny tyto zmíněné přeměny upravuje zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen ZoP). [2, 6]

#### **3.1.1 Spojování obchodních korporací**

„Spojování je jedním ze způsobů přeměn (transformace) obchodních korporací vedle jejich rozdělování nebo změny jejich právní formy. Společným znakem procesu transformace obchodních korporací (závodů) je jejich dobrovolné zrušení a současně vznik nové (přeměněné) korporace. Zrušení se děje bez likvidace, neboť do právního postavení zrušené a zaniklé společnosti vstupuje její právní nástupce.“ [2]

Ke spojování korporací dochází z mnoha důvodů. Nejčastějším z nich je sloučení kapitálu a majetku, pracovních schopností, dovedností a technologií. Společnosti chtějí zvýšit efektivnost hospodaření, zlepšit postavení na trhu či maximalizovat daňové úspory. S tím vším jsou spojené také konkurenční výhody, kterých společnost může dosáhnout právě spojením. [2]

Sedláček [2] vysvětluje způsoby spojování obchodních společností jako kapitálové akvizice, majetkové akvizice a právní spojování (fúze). Je tedy nutné zdůraznit, že akvizice nejsou právní přeměnou. Skálová [3] píše kupříkladu o kapitálových akvizicích jako o transakcích, při kterých dochází k převodu vlastnického podílu, nebo k fúzi společnosti.

### 3.1.1.1 Fúze

Pod pojmem fúze se rozumí sloučení či splynutí korporací, ale také převod jmění na společníka. Spojování společností pomocí fúze se mohou zúčastnit české, ale i zahraniční fyzické a právnické osoby. V případě účasti zahraničních osob se jedná o **přeshraniční fúzi**. [2]

**Zahraniční fyzickou osobou** je taková osoba, která má bydliště mimo území České republiky. Podle ZoP se jí rozumí také osoba, která:

- a) je státním příslušníkem členského státu,
- b) je rodinným příslušníkem osoby uvedené v písmeni a), který má v České republice právo pobytu,
- c) je státním příslušníkem třetího státu, kterému bylo v členském státě přiznáno právní postavení dlouhodobě pobývajícího rezidenta, nebo
- d) je rodinným příslušníkem osoby uvedené v písmeni c), kterému bylo v České republice vydáno povolení k dlouhodobému pobytu. [6]

**Zahraniční právnickou osobou** se rozumí jiná než fyzická osoba,

- a) jejíž vnitřní poměry se řídí právem jiného členského státu než České republiky a
- b) jež má sídlo, skutečné sídlo nebo hlavní provozovnu v jiném členském státě než České republice. [6]

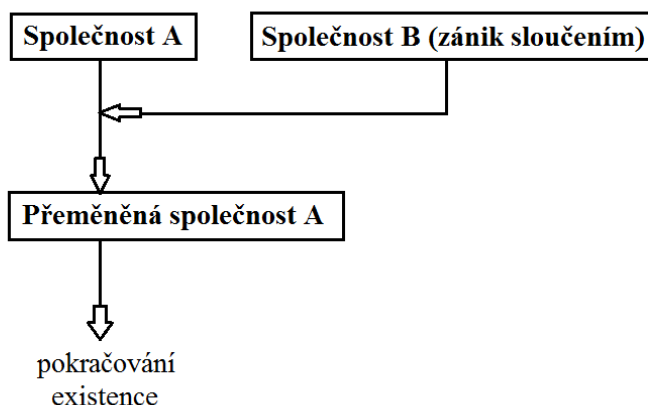
Osobou zúčastněnou na přeshraniční fúzi se rozumí i zahraniční osoba, která hodlá přemístit své sídlo na území ČR, nebo česká společnost či družstvo, která hodlá přemístit své sídlo do zahraničí. [6]

Zákon rozděluje fúze na fúze sloučením a fúze splynutím. **Fúze sloučením** je takový proces, při kterém do sebe vstřebává jedna obchodní společnost druhou nebo více společností a dochází tak k vytvoření většího ekonomického celku. Tento celek pak pokračuje svou existencí jako posílená a přeměněná obchodní společnost. [6, 2]

Sloučením tedy nevzniká žádný nový subjekt, právním nástupcem je již existující obchodní společnost, která převzala majetek i závazky obchodních společností, které byly

v důsledku sloučení zrušeny. Společníci zanikajících společností se stávají společníky nástupnické společnosti. [2]

K procesu fúze sloučením dochází i tehdy, 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. [6]



**Obrázek 1 Fúze sloučením dvou společností**

*Zdroj: SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví přeměn obchodních korporací, vlastní zpracování*

Do konce roku 2013 musely mít zanikající i nástupnické obchodní společnosti podle ZoP při procesu fúze stejnou právní formu, také družstva se mohla zúčastnit fúze jen s družstvem. Od 1. 1. 2014 byla všechna tato ustanovení zrušena. [6]

**Zúčastněnými společnostmi** při procesu sloučení jsou zanikající společnosti i nástupnická společnost či družstvo. [2]

Dochází-li ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti<sup>1</sup>, je zanikající společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce. [6]

---

<sup>1</sup> Ke zvýšení tohoto základního kapitálu dochází v případě, kdy má sloučení za následek vydání nových akcií nástupnickou společností či vznik nových obchodních podílů této společností. [2]

Toto ocenění se obvykle vyskytuje ve **znalecké zprávě o fúzi**, která musí obsahovat mimo jiné také popis jmění zanikající společnosti a použité způsoby ocenění, dále částku, na kterou se toto jmění oceňuje a údaj o tom, zda částka odpovídá alespoň částce zvýšení základního kapitálu, jež připadá na společníky zanikající společnosti. Znalci mají povinnost předat znaleckou zprávu představenstvům zúčastněných společností, také musí být tato zpráva k náhledu účastníkům valné hromady, která rozhoduje o sloučení. [2]

Další podmínkou je sepsání **zprávy o přeměně**. Vypracovává ji každý statutární orgán zúčastněných společností. V této zprávě se odůvodňují a objasňují důsledky přeměny. [2]

Zpráva o přeměně musí obsahovat alespoň:

- odůvodnění výměnného poměru podílů a akcií
- výše vkladů do základního kapitálu
- výše případných doplatků na dorovnání
- popis obtíží, které se vyskytly při oceňování pro účely výměnného poměru
- změny ekonomického a právního postavení společníků nebo členů
- změny rozsahu ručení společníků nebo členů
- případné dopady na věřitele [6]

Zpráva o přeměně se však podle ZoP nemusí ve všech případech sepisovat. Povinnost zaniká ve chvíli, kdy dochází k přeměně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, nebo se zanikající společnost s ručením omezeným či akciová společnost fúzuje se svým jediným společníkem. [6]

Dále je pro vlastní proces sloučení nutné sestavit **projekt fúze**, který mají opět na starosti statutární orgány zúčastněných společností. Uskutečňuje se formou notářského zápisu a schvaluje se valnými hromadami. Projekt potvrzuje vůli stran, které se fúze zúčastní. Po schválení projektu statutárními orgány zúčastněných osob se ukládá do sbírky listin v obchodním rejstříku. [6]

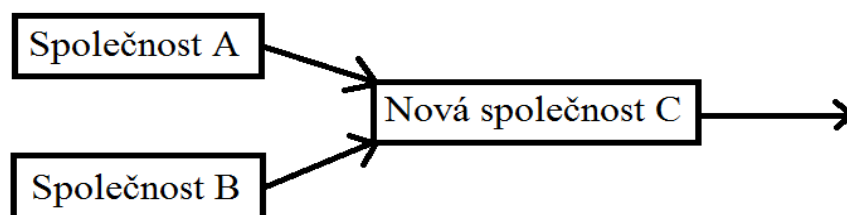
Ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku vstupují v platnost všechny změny ve společenské smlouvě nebo zakladatelské listině a stanovách, které jsou v projektu obsaženy. [6]

Návrh projektu fúze musí obsahovat alespoň:

- firmu, sídlo, identifikační číslo všech zúčastněných společností nebo družstev a jejich právní formu
- výměnný poměr podílů společníků zanikající společnosti anebo členů zanikajícího družstva na nástupnické společnosti nebo nástupnickém družstvu, ledaže nedochází k výměně podílů, a případný doplatek s určením jeho výše a dobu splatnosti
- rozhodný den fúze
- práva, jež nástupnická společnost nebo družstvo poskytuje majitelům dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována
- den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným nebo akcionářům z vyměněných podílů
- všechny zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných společností nebo družstev poskytuje členům statutárního orgánu, členům dozorčí rady, správní rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizuje, a znalci přezkoumávajícímu projekt fúze; zvlášť se uvede kdo a za jakým podmíněk výhodu poskytuje a komu
- při fúzi sloučením změny zakladatelského právního jednání nástupnické společnosti nebo družstva; jestliže nejsou v projektu fúze sloučením žádné změny uvedeny, má se za to, že se zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti nebo družstva nemění [6]

**Fúze splynutím** je proces, při kterém dochází k zániku dvou nebo více společností či družstev. Z těchto zanikajících subjektů vzniká splynutím úplně nový právní (nástupnický) subjekt. **Zúčastněnými společnostmi** ve fúzi splynutím jsou pouze zanikající společnosti nebo družstva, která jsou zakladateli nástupnického subjektu a jejichž jmění přechází na tento nástupnický subjekt. [2]





**Obrázek 2** Splynutí dvou společností

*Zdroj: SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví přeměn obchodních korporací, vlastní zpracování*

Společníci zanikajících společností nebo družstev se stávají společníky nástupnické společnosti (družstva). Pro fúzi splynutím se přiměřeně používají ustanovení ZoP, která platí pro fúzi sloučením. [2]

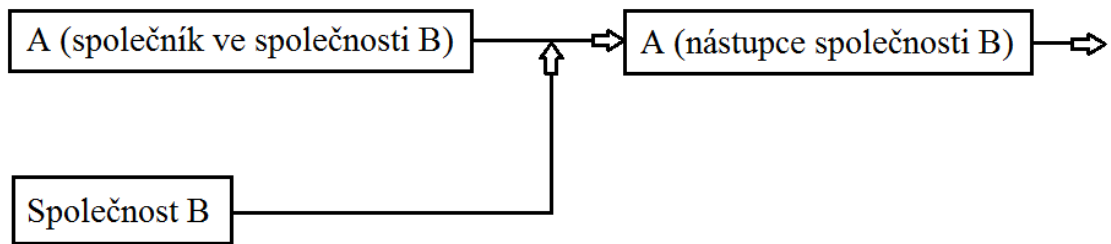
V **projektu fúze** splynutím musí být navíc uvedena společenská smlouva nebo stanovy nástupnické společnosti (družstva), dále jména a bydliště nebo firmy či názvy, sídla a identifikační čísla členů statutárního orgánu nebo jeho členů nástupnické společnosti (družstva) a dozorčí rady akciové společnosti, dále také dozorčí rady společnosti s ručením omezeným nebo kontrolní komise družstva, pokud se zřizují. [6]

### 3.1.1.2 Převod jmění na společníka

Za podmínek stanovených u jednotlivých forem společností mohou společníci nebo příslušný orgán společnosti rozhodnout, že společnost se zrušuje bez likvidace a že jmění společnosti včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů převezme jeden přejímající společník. [6]

Přejímající společník musí být ke dni podání návrhu na zápis převodu jmění do obchodního rejstříku podnikatelem (fyzickou nebo právnickou osobou). [3]

Převod jmění na společníka se může označit za určitý druh fúze neboli sloučení dvou společností, jak je znázorněno na obr. 3. [2]



**Obrázek 3** Převod jmění na společníka

*Zdroj: SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví přeměn obchodních korporací, vlastní zpracování*

Pro jednotlivé typy společností platí zvláštní ustanovení o zrušení s převodem jmění na společníka, která jsou obsažena v ZoP. V případě **veřejné obchodní společnosti**, kdy zaniká účast všech společníků s výjimkou jediného, může tento poslední společník prohlásit, že se společnost ruší bez likvidace a že převezme její jmění. Toto prohlášení má formu notářského zápisu a obsahuje projekt převodu jmění. Společník tak musí učinit ve lhůtě 3 měsíců ode dne, kdy se stal jediným společníkem.

Ve zrušení **komanditní společnosti** s převodem jmění na společníka (komplementáře či komanditistu) se používá obdobná právní úprava zrušení veřejné obchodní společnosti s převodem jmění na společníka. [6]

O převzetí jmění ve **společnosti s ručením omezeným** může rozhodovat valná hromada. Převzít jmění může společník s obchodním podílem (vkladem), jehož výše dosahuje nejméně 90% základního kapitálu společnosti a představuje současně 90 % hlasovacích práv ve společnosti. [6]

Valná hromada **akciové společnosti** může rozhodnout, že se společnost zrušuje bez likvidace a jmění zaniklé společnosti převezme jediný akcionář, jestliže je tento akcionář vlastníkem akcií, jejichž hodnota přesahuje 90% základního kapitálu společnosti. Ostatní akcionáři dostanou přiměřené vypořádání v penězích. Toto vypořádání musí být doloženo posudkem znalce. [6]

**Usnesení valné hromady** zanikající akciové společnosti o schválení převodu jmění musí obsahovat schválení projektu převodu jmění, dále schválení konečné účetní závěrky

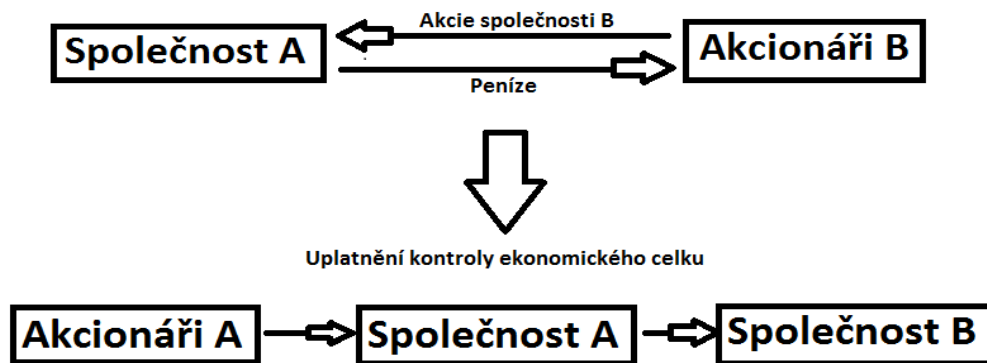
a zahajovací rozvahy, pokud rozhodný den převodu jmění předchází vyhotovení projektu převodu jmění. To samé platí pro společnost s ručením omezeným. [6]

### 3.1.1.3 Akvizice

Pojem akvizice je používán jako označení procesu získávání či nabývání. Akvizice mohou představovat koupi majetku či získání majetku jinou činností. Jedná se tedy o proces získání nového podniku pod svoji kontrolu v ekonomických či podnikatelských souvislostech. Existuje řada důvodů pro provádění akvizic, mohou to být strategické, taktické, organizační, obchodní, finanční a jiné cíle. [3]

Akvizice jsou dále rozlišovány na akvizice kapitálové a majetkové akvizice. V případě **kapitálových akvizic** jde zejména o získání podstatného nebo rozhodujícího vlivu na kupované společnosti. Jedná se o typ transakcí, při kterých dochází k převodu vlastnického podílu (akcií či podílů), nebo k fúzi společnosti. V případě, kdy je nabyvatelem společnost, získává tak do svých aktiv finanční investici v podobě koupených podílů či akcií. Tímto se podniky spojují ve vyšší ekonomický celek, kdy kupující společnost je v postavení mateřské společnosti a ovládaná společnost má postavení dceřiné. [3]

Samotnou akvizicí kapitálu se právní postavení společností nemění, ponechávají si tedy právní subjektivitu, avšak jejich obchodní, finanční, technická, výrobní i mocenská politika je spojena a sleduje tak společné cíle. Schematickým zobrazením na obrázku 4 je možno znázornit akvizici kapitálu, kdy společnost A nakupuje akcie společnosti B. Akcionáři společnosti A ovládají prostřednictvím společnosti A také společnost B. [2]



**Obrázek 4** Kapitálová akvizice a převzetí kontroly

Zdroj: SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví přeměn obchodních korporací, vlastní zpracování*

**Majetkové akvizice** jsou typem transakcí, při kterých dochází k převodu aktiv, majetku či závazků jedné společnosti na druhou, a to buď za peněžité či nepeněžité plnění. Koupený podnik (majetek) se tak slučuje s majetkem kupujícího, na kterého přechází jednotlivé položky aktiv, a také závazků spojených s těmito aktivy. V České republice je tento typ transakce upraven v § 2180 nového občanského zákoníku. Nová terminologie pojednává o prodeji závodu. [3]

Jedná se o klasický nákup a prodej, při kterém dochází ke skutečnému (hmotnému) spojení dvou společností, avšak se právní postavení obou společností nemění. Stejně jako v případě kapitálové akvizice si společnosti ponechávají právní subjektivitu. Akcionáři (společníci) kupující společnosti ovládají jejím prostřednictvím také nově získanou společnost. [2]

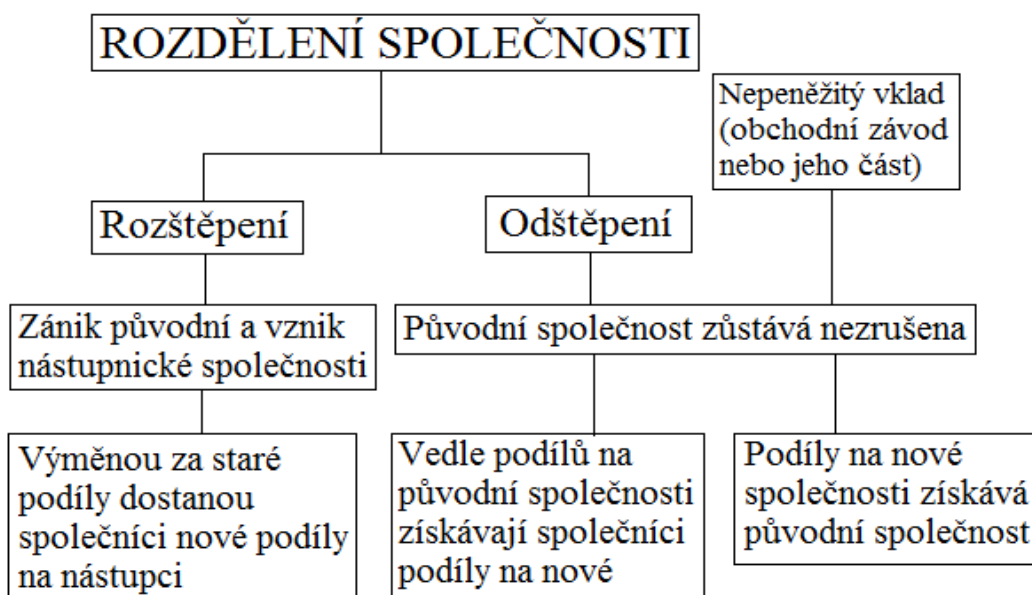
### 3.1.2 Rozdělování obchodních korporací

*„Rozdělení obchodních společností je opačným procesem v porovnání s procesy fúzí a převodu jmění na společníka. Dochází při něm k rozdělení jedné existující ekonomické a právní jednotky (obchodní společnosti nebo družstva). Rozdělování se uskutečňuje obvykle s cílem uskutečnit dříve či později nové spojení.“ [4]*

Podle ZoP existují dvě základní formy rozdělení:

- a) **Rozštěpení**, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo zaniká a její jmění přechází na více nově vznikajících společností nebo družstev (rozštěpení se vznikem nových společností nebo družstev) nebo na více již existujících společností nebo družstev (rozštěpení sloučením). Také je možná kombinace obou.
  
- b) **Odštěpení**, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází na jednu nebo více existujících či vznikajících společností nebo družstev. Dále je možná také kombinace výše uvedených forem. Pripouští se i tzv. odštěpení do nuly, při němž se někteří společníci původní obchodní korporace stávají pouze společníky v nástupnické korporaci vzniklé odštěpením a jiní společníci naopak zůstávají společníky pouze v původní korporaci. Předpokladem pro tento způsob rozdělení společníku při rozdělení odštěpením je, že s tím budou souhlasit jednomyslně všichni společníci rozdělované společnosti. [6, 3]

Rozdělení je nutno odlišit od dalších alternativ, které nabízí zákon o obchodních korporacích (dále jen ZoK), jako jsou kupříkladu nepeněžitě vklady se vznikem dceřiných společností. Na obrázku 5 jsou zachyceny jednotlivé varianty rozdělení. [3]



Obrázek 5 Varianty rozdělení podle § 243 ZoP a § 15 - 21 ZoK

Zdroj: SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví přeměn obchodních korporací, vlastní zpracování

Zúčastněné společnosti a družstva (zanikající, rozdělované i nástupnické společnosti) v procesu rozdělení musí mít stejnou právní formu, nebo jsou přípustné i různé kombinace. [6]

K rozdělení je nutno schválení projektu rozdělení valnou hromadou zúčastněných společností. **Projekt rozdělení** musí obsahovat alespoň:

- a) firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností nebo družstev a jejich právní formu a identifikační číslo všech zúčastněných společností nebo družstev,
- b) při rozštěpení výměnný poměr podílů společníků nebo členů zanikající společnosti nebo družstva na jedné nebo více nástupnických společnostech nebo družstvech s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických společnostech nebo družstvech mezi společníky nebo členy zanikající společnosti nebo družstva, a kritérium, na němž je toto rozdělení založeno, a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti,
- c) při odštěpení výměnný poměr podílů obsahující údaj o tom, kolik a jakých podílů nabude společník nebo člen rozdělované společnosti nebo družstva na nástupnické nebo nástupnických společnostech nebo družstvech, popřípadě údaj o tom, účast jakého společníka na rozdělované společnosti v důsledku odštěpení zanikne, s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických společnostech nebo družstvech mezi společníky nebo členy rozdělované společnosti nebo družstva, a kritérium, na němž je toto rozdělení založeno a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti,
- d) rozhodný den rozdělení,
- e) práva, jež nástupnická společnost nebo družstvo poskytne vlastníkům emitovaných dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována,
- f) den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti z vyměněných nebo nových podílů při rozdělení sloučením, jakož i zvláštní podmínky týkající se tohoto práva, pokud existují,
- g) všechny zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných nebo nových společností nebo družstev poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, členům dozorčí rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizuje, a znalci přezkoumávajícímu

projekt rozdělení; přitom se zvláště uvede, komu je tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje,

- h) určení, kteří zaměstnanci zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva se stávají zaměstnanci nástupnické nebo nástupnických společností nebo družstev nebo zůstávají zaměstnanci rozdělované společnosti nebo družstva při odštěpení,
- i) určení, jaký majetek a jaké závazky přecházejí na nástupnickou nebo jednotlivé nástupnické společnosti nebo družstva nebo zůstávají rozdělované společnosti nebo družstvu při odštěpení; při tomto určení je možno použít odkazu na poslední řádnou, mimořádnou, konečnou nebo mezitímní účetní závěrku sestavenou před vyhotovením projektu fúze a soupisy jmění z provedené inventarizace, jestliže takové určení umožňují; majetek a práva zapisovaná do katastru nemovitostí se v projektu rozdělení označí podle zákona upravujícího veřejnou evidenci nemovitých věcí
- j) při rozdělení sloučením změny společenské smlouvy, zakladatelské listiny nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva, má-li k nim v důsledku rozdělení dojít; jestliže nejsou v projektu rozdělení sloučením obsaženy žádné změny společenské smlouvy, zakladatelské listiny nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva uvedeny, platí, že se společenská smlouva, zakladatelská listina nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva nemění,
- k) při rozdělení se vznikem nových společností nebo družstev
  1. společenskou smlouvu zakladatelskou listinu nebo stanov všech nástupnických společností nebo družstev,
  2. jména a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla členů statutárního orgánu nebo jeho členů nástupnické společnosti nebo družstva a členů dozorčí rady akciové společnosti, a pokud se zřizují, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným nebo kontrolní komise družstva,
- l) při rozštěpení určení, na kterou nástupnickou společnost nebo družstvo přechází daňová povinnost zanikající společnosti nebo družstva, a
- m) při odštěpení případné změny společenské smlouvy, zakladatelské listiny nebo stanov rozdělované společnosti nebo družstva. [6]

V projektu rozdělení by mělo být také stanoveno, zda majetek a závazky budou vkládány do nových společností v původním (účetním) nebo znaleckém ocenění, a také zda budou rozděleny podle věcného obsahu, tzv. hmotné dělení nebo v závislosti na velikosti podílů společníků na čistých aktivech zrušené společnosti, tzv. finanční dělení. [6, 2]

### 3.1.3 Změna právní formy obchodních korporací

*„Změna právní formy obchodní společnosti nebo družstva je specifický proces, při němž podnik dotčené společnosti plynule pokračuje ve své činnosti, nemění se obsah ani rozsah jeho činnosti. Z ekonomického hlediska nedochází k žádné výrazné změně, která by ovlivnila proces hospodaření podniku.“ [4]*

Změnou právní formy právnická osoba nezaniká, ani nepřechází její jmění na právního zástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejích společníků. Společnost může změnit svou právní formu na jinou společnost nebo družstvo, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného. [1, 6]

Vliv změny právní formy společnosti na hospodaření podniku se dá zachytit zejména zpětně. Právní formou změněná společnost může podléhat jiným daňovým podmínkám nebo může usnadňovat či naopak znesnadňovat přístup dotčené společnosti k úvěrům. [4]

Ke změně se vyžaduje **projekt změny právní formy** společnosti nebo družstva, který musí obsahovat alespoň:

- a) firmu, sídlo a identifikační číslo společnosti nebo družstva před změnou právní formy,
- b) právní formu, jíž má společnost nebo družstvo nabýt,
- c) firmu společnosti nebo družstva po změně právní formy,
- d) den, k němuž byl vyhotoven zpracován 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, členům dozorčí rady nebo kontrolní komise a znalci pro ocenění jmění. Zvláště se 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 obchodního rejstříku statutárním orgánem (nebo jeho členy) a členy dozorčí rady akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným či kontrolní komise družstva,
- j) mění-li se právní forma na akciovou společnost pak počet, podobu, druh, formu a jmenovitou hodnotu akcií určených pro každého akcionáře po zápisu změny, pravidla postupu a lhůtu pro jejich vydání. Údaje o tom, kolik míst v dozorčí radě akciové společnosti má být obsazeno osobami volenými zaměstnanci po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku. [6]

Projekt změny právní formy schvaluje valná hromada, a to z důvodů již uvedených (daňové zvýhodnění/znevýhodnění, možnost získání úvěrů). [2]

Projekt změny právní formy předkládá statutární organ společníkům nebo příslušnému orgánu v písemné formě a musí být také k dispozici v sídle společnosti nebo družstva nejméně 1 měsíc přede dnem, v němž se bude o změně rozhodovat. Statutární organ společnosti vyhotoví k návrhu rozhodnutí o změně právní formy písemnou zprávu. Pokud má společnost dozorčí radu, přezkoumá dozorčí rada projekt změny právní formy a podá o tom zprávu valné hromadě. [6]

K nahlédnutí musí být také řádná, mimořádná nebo mezitímní účetní uzávěrka a vyžadují se rovněž zprávy auditora o jejich ověření. Pokud je žádán, tak i posudek znalce pro ocenění jmění. [6]

### 3.1.4 Přeshraniční přemístění sídla

Podrobná pravidla pro přeshraniční přemístění sídla obsahuje novela zákona o přeměnách přijatá k 1. 1. 2012. **Česká společnost** tak může přemístit své sídlo do jiného státu v rámci EU bez jejího zániku a vzniku nové společnosti a změnit při procesu přemístění sídla svou právní formu na takovou, která je uznávána právními předpisy členského státu, do kterého je sídlo přemístěno. [6, 3]

**Zahraníční společnost** může naopak přemístit své sídlo do České republiky, aniž by došlo k jejímu zániku a vzniku nové společnosti v případě že změní svou právní formu na českou společnost a pokud se budou její právní poměry řídit českým právním řádem. [6, 3]

Pro společnost může být důvodem přemístění sídla do/ze zahraničí vyhodnocení výhodnějších podmínek pro danou podnikatelskou činnost v určitém členském státě. Do těchto podmínek se zahrnují výše nákladů, kvalita legislativního prostředí či různé formy státní podpory (dotace, investiční podmínky) a rovněž důležitá je míra zdanění. [3]

Vzhledem k tomu, že přemístění sídla do zahraničí a rovněž přemístění sídla do České republiky bude spojeno se změnou právní formy, používají se ustanovení ZoP upravující změnu právní formy. [3]

## 3.2 Příprava přeměn obchodních korporací

V případě, že se společníci obchodní společnosti rozhodnou realizovat přeměnu své společnosti, pak bývá prvním bodem rozhodovacího procesu definice přeměny a její charakteristiky. Pokud tedy chtějí společníci uskutečnit fúzi, zvolí si, zda použijí fúzi sloučením či splynutím. V případě že chtějí naopak rozdělit společnost, pak mají na výběr mezi rozštěpením či odštěpením. Všechny tyto přeměny mají ve své přípravě několik společných bodů. [3]

### **3.2.1 Projekt přeměny**

Každá přeměna společnosti probíhá na základě projektu přeměny, který je základním dokumentem obsahující nejdůležitější informace o zanikající společnosti, nástupnické společnosti, o rozhodném dni, o budoucím vlastnickém uspořádání a mnoho dalších informací. Projekt přeměny vyhotovují osoby zúčastněné na přeměně, a to vždy písemně. Projekt je schvalován společníky všech osob zúčastněných na přeměně (valnými hromadami). [3]

### **3.2.2 Okamžik sestavení účetní závěrky**

Od okamžiku sestavení účetní závěrky startuje celý proces přeměny. Řádná, mimořádná či konečná účetní závěrka je základním východiskem pro ocenění jmění zanikající společnosti, které ovlivňuje výši základního kapitálu nástupnické společnosti a zúčtování přecenění jmění do účetnictví ovlivňuje také vlastní kapitál nástupce. [3]

### **3.2.3 Rozhodný den**

Vhodný okamžik pro rozhodný den bývá právě začátek standardního účetního období. Společnosti si však mohou zvolit rozhodný den nezávisle na počátku svého kalendářního či hospodářského roku. Takto jim však vznikne povinnost v neobvyklém okamžiku sestavit konečnou účetní závěrku a podat daňové přiznání. [3]

## **3.3 Účetní souvislosti přeměn obchodních korporací**

### **3.3.1 Účetní povinnosti dle NoZ a ZoP**

**Nový občanský zákoník** v § 174 až 184 upravuje základní souvislosti přeměn a vymezuje také základní pojmy pro účetní řešení přeměn. V § 176 je definován rozhodný den. [3]

**Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev** v Hlavě II obsahuje některá ustanovení o vedení účetnictví a ocenění jmění. Zde jsou v § 10 až 13a základní účetní povinnosti společností zúčastněných na přeměně. Pro rozvedení základních účetních pojmů v zákoně o přeměnách slouží následující ustanovení. [3]

**Rozhodný den** (§ 10) - Rozhodným dnem fúze, rozdělení a převodu jmění na společníka se rozumí den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo družstva nebo zanikajících společností nebo družstev nebo rozdělované společnosti nebo družstva považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti nebo družstva nebo nástupnických společností nebo družstev nebo přejímajícího společníka.

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

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. [6]

**Konečná účetní závěrka** (§ 11) – sestavuje se jako řádná nebo mimořádná účetní závěrka ke dni, který předchází rozhodnému dni přeměny. [6]

**Mezitímní účetní závěrka** (§ 11) - 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. Mezitímní účetní závěrka se nevyžaduje, jestliže k tomu všichni společníci nebo členové všech osob zúčastněných na přeměně udělili souhlas. [6]

**Zahajovací rozvaha** (§ 11) – sestavuje se k rozhodnému dni přeměny. [6]

**Komentář k zahajovací rozvaze (§ 11b)** - Jestliže je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, 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. [6]

**Audit účetních závěrek (§ 12)** - Při přeměně všechny osoby zúčastněné na přeměně ověřují konečnou účetní závěrku, popřípadě mezitímní účetní závěrku auditorem, pokud alespoň jedna z osob zúčastněných na přeměně má povinnost ověřit konečnou účetní závěrku nebo mezitímní účetní závěrku auditorem. Jestliže mají povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem všechny osoby zúčastněné na přeměně, které vedou účetnictví, jsou všechny nástupnické společnosti povinny nechat ověřit zahajovací rozvahu auditorem. [6]

**Důvod pro ocenění jmění (§ 73)** - Při fúzi sloučením společností s ručením omezeným nebo akciové společnosti je zanikající společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce, dochází-li ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti. Při fúzi splynutím je každá zúčastněná společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce. [6]

**Okamžik, ke kterému je oceněno jmění (§ 73)** - Zanikající společnost je povinna nechat ocenit svoje jmění posudkem znalce pro ocenění jmění ke dni zpracování poslední řádné nebo mimořádné anebo konečné účetní závěrky sestavované zanikající společností před vyhotovením projektu fúze. [6]

### **3.3.2 Přeměny v účetních předpisech**

Základní povinnosti při vedení účetnictví v procesu přeměny jsou upraveny ve všech třech stupních účetních předpisů.

- a) **Zákon č. 563/1991 Sb.**, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.  
Tento zákon vymezuje zejména účetní období v souvislosti s rozhodným dnem, problematiku oceňování, uzavírání účetních knih a vedení účetnictví, možnost převzetí účetních cen zanikající účetní jednotky či individuální ocenění jednotlivých položek.
- b) **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.  
Uvedená vyhláška obsahuje velmi důležitá ustanovení pro přeměny. Zákon o účetnictví obsahuje zmocnění, aby ve vyhlášce byl stanoven okamžik zaúčtování přecenění majetku a závazků do účetnictví, metody oceňování na reálnou hodnotu, vykazování přeceňovacích rozdílů, goodwillu a oceňovacích rozdílů k nabytému majetku.
- c) **České účetní standardy** pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.  
Důležitý je ČUS č. 011, který obsahuje základní vymezení některých kroků souvisejících s účetními povinnostmi při přeměně. [3]

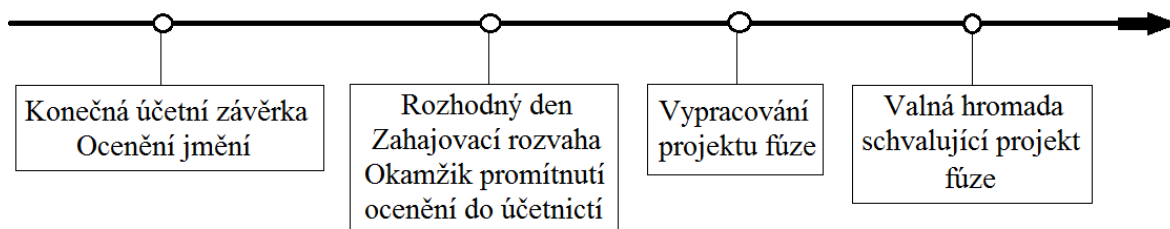
### 3.3.3 Souvislosti účetních povinností

*„Počátek přípravy přeměny je zpravidla spojen s oceněním jmění zanikající či rozdělované společnosti, které se provádí ke dni sestavení účetní závěrky a to buď konečné účetní závěrky, poslední řádné účetní závěrky nebo mimořádné účetní závěrky, podle okolností, za kterých je přeměna připravována.“ [3]*

Den, k němuž byla sestavena účetní závěrka využitá pro ocenění jmění posudkem znalce pro projekt přeměny společnosti, nazývá vyhláška „rozvahovým dnem pro ocenění“. Ocenění jmění se zaúčtuje do účetnictví k rozhodnému dni a je zobrazeno v zahajovací rozvaze. [5]

Dochází tak ke dvěma možnostem průběhu přípravy přeměny a zachycení ocenění jmění do účetnictví z časového hlediska. První možností je, že **rozhodný den následuje**

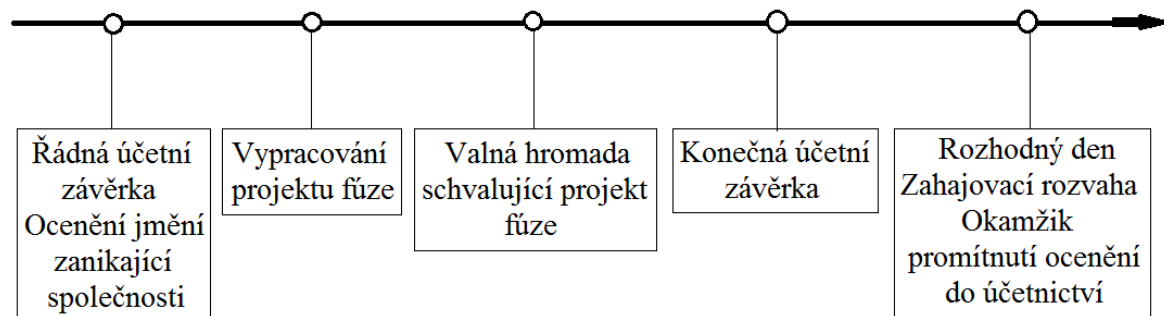
**bezprostředně po konečné účetní závěrce**, následně použité pro ocenění jmění. V případě této možnosti je postup kroků graficky znázorněn na obrázku 6. [3]



**Obrázek 6 Stanovení rozhodného dne na počátek procesu přípravy**

*Zdroj: SKÁLOVÁ, J. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností, vlastní zpracování*

Druhá situace může být načasována tak, že řádná účetní závěrka k 31. 12. bude použita jako podklad pro znalce pro ocenění jmění. Nové účetní období započne 1. 1., souběžně bude připravován projekt fúze a teprve po jeho schválení na valné hromadě nastane rozhodný den. Ke dni předcházející rozhodný den bude sestavena konečná účetní závěrka a k rozhodnému dni zahajovací rozvaha, v které bude zobrazeno přecenění jmění, které však může být již zastaralé. Tento případ je graficky znázorněn na obrázku 6. [3]



**Obrázek 7 Stanovení rozhodného dne za přípravou projektu**

*Zdroj: SKÁLOVÁ, J. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností, vlastní zpracování*

Při účetním řešení této situace je nutno mít k dispozici údaje konečné účetní závěrky zanikající společnosti a posoudit, zda bude vhodné nechat zpracovat druhý znalecký posudek, který by „zkontroloval“ stav jmění k rozhodnému dni. V této souvislosti je na výběr z následujících alternativ. [3]

Pro zaúčtování přecenění se využívá techniky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. [5]

**Goodwill** vzniká v případě, že je k dispozici výnosové ocenění jmění a zároveň pokud je k dispozici také položkové ocenění majetku a závazků, které tvoří dané jmění. Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. V praxi se nejdříve k jednotlivým složkám majetku přiúčtuje hodnota přecenění, se souvztažným zápisem do položky „*Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*“ ve vlastním kapitálu. Následně dojde k vyčíslení a zaúčtování goodwillu se souvztažným zápisem do položky „*Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*“. [3, 5]

**Oceňovací rozdíl** k nabytému majetku obsahuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy. Oceňovací rozdíl je jednodušší metodou zaúčtování přecenění, jelikož stačí jediný účetní zápis, kdy se účtuje vypočítaná hodnota oceňovacího rozdílu k nabytému majetku do aktivní položky „*Oceňovací rozdíl k nabytému majetku*“ se souvztažným zápisem do pasivní položky vlastního kapitálu „*Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*“. [5, 3]



## 4 Vlastní práce

Ve vlastní práci je účetně zpracován modelový příklad přeměny dvou smyšlených akciových společností se smyšlenými aktivy a pasivy. Pro tento příklad byla vybrána fúze sloučením a dvě možnosti naložení se základním kapitálem zanikající společnosti.

### 4.1 Fúze sloučením dvou akciových společností

Společnosti na sobě navzájem nezávislé **Sigma a.s.** a **Omega a.s.** realizují fúzi sloučením. Sigma a.s. je v postavení zanikající společnosti, která se sloučí do nástupnické společnosti Omega a.s. Pro obě společnosti bylo nejvýhodnější stanovit rozhodný den na 1. 1. 2016, jelikož jejich účetní období končí 31. 12. 2015 a při fúzi mají společnosti povinnost sestavit konečné účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodný den.

Konečné účetní závěrky obou společností k 31. 12. 2015 vypadají následovně:

**Tabulka 1 Konečná účetní závěrka společnosti Omega a.s. k 31. 12. 2015**

Rozvaha nástupnické společnosti Omega a.s. ke dni 31. 12. 2015 (údaje v tis. Kč)					
	Brutto	Korekce	Netto		
<b>AKTIVA</b>				<b>PASIVA</b>	
Dlouhodobý majetek	25 000	-5 000	20 000	VLASTNÍ KAPITÁL	25 250
Zásoby	15 500	-750	14 750	Základní kapitál	15 000
Pohledávky	30 000	-3 500	26 500	Kapitálové fondy	750
Finanční majetek	10 000		10 000	Rezervní fondy	1 000
Časové rozlišení	1 000		1 000	Výsledek hosp. min. let	6 500
				Výsledek běžného obd.	2 000
				<b>CIZÍ ZDROJE</b>	46 500
				Rezervy	9 000
				Závazky	25 000
				Bankovní úvěry	12 500
				<b>ČASOVÉ ROZLIŠENÍ</b>	500
<b>CELKEM</b>	81 500	-9 250	72 250	<b>CELKEM</b>	72 250

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Tabulka 2 Konečná účetní závěrka společnosti Sigma a.s. k 31. 12. 2015**

Rozvaha zanikající společnosti Sigma a.s. ke dni 31. 12. 2015 (údaje v tis. Kč)					
	Brutto	Korekce	Netto		
<b>AKTIVA</b>				<b>PASIVA</b>	
Dlouhodobý majetek	20 000	-2 000	18 000	VLASTNÍ KAPITÁL	14 000
Zásoby	10 000	-500	9 500	Základní kapitál	8 000
Pohledávky	15 000	-2 000	13 000	Kapitálové fondy	300
Finanční majetek	5 000		5 000	Rezervní fondy	700
Časové rozlišení	700		700	Výsledek hosp. min. let	3 500
				Výsledek běžného obd.	1 500
				<b>CIZÍ ZDROJE</b>	<b>32 000</b>
				Rezervy	6 000
				Závazky	18 000
				Bankovní úvěry	8 000
				<b>ČASOVÉ ROZLIŠENÍ</b>	<b>200</b>
<b>CELKEM</b>	<b>50 700</b>	<b>-4 500</b>	<b>46 200</b>	<b>CELKEM</b>	<b>46 200</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### **4.1.1 Fúze sloučením bez znaleckého ocenění**

V tomto příkladu nedochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti Omega a.s. ze jmění zanikající společnosti Sigma a.s., a tak zanikající společnost neprovedla ocenění svého majetku a závazků reálnou hodnotou. Nástupnická společnost tedy přebírá účetní ocenění aktiv a pasiv zanikající společnosti.

Na základě uvedených rozvah byla sestavena zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Omega a.s. ke dni 1. 1. 2016 s následujícími aktivy a pasivy.

**Tabulka 3 Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Omega a.s. ke dni 1. 1. 2016**

Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Omega a.s. ke dni 1. 1. 2016 (údaje v tis. Kč)					
	Brutto	Korekce	Netto		
<b>AKTIVA</b>				<b>PASIVA</b>	
Dlouhodobý majetek	45 000	-7 000	38 000	VLASTNÍ KAPITÁL	39 250
Zásoby	25 500	-1 250	24 250	Základní kapitál	15 000
Pohledávky	44 500	-5 500	39 000	Kapitálové fondy	750
Finanční majetek	15 000		15 000	Rezervní fondy	1 000
Časové rozlišení	1 700		1 700	Výsledek hosp. min. let	22 500
				Výsledek běžného obd.	0
				<b>CIZÍ ZDROJE</b>	78 000
				Rezervy	15 000
				Závazky	42 500
				Bankovní úvěry	20 500
				<b>ČASOVÉ ROZLIŠENÍ</b>	700
<b>CELKEM</b>	131 700	-13 750	117 950	<b>CELKEM</b>	117 950

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Komentář k zahajovací rozvaze<sup>2</sup> podle § 11b ZoP:**

- **Dlouhodobý odpisovaný majetek** byl převzat ze zanikající společnosti v ocenění brutto, účetní oprávkou, netto. Nedošlo ke změně v původní účetní pořizovací ceně.
- **Rezervy** (včetně rezervy na daň z příjmů), přechodná aktiva a pasiva, opravné položky k jednotlivým druhům majetku byly převzaty ze zanikající společnosti beze změny.
- **Odložená daň** přešla na nástupnickou společnost beze změny.
- **Položky vlastního kapitálu** ze zanikající společnosti byly převzaty do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti následovně:
  - **Základní kapitál** ve výši 8 000 tis. Kč přechází na nástupnickou společnost jako „Nerozdělený zisk minulých období“.
  - **Ostatní kapitálové fondy** ve výši 300 tis. Kč přecházejí na nástupnickou společnost jako „Nerozdělený zisk minulých období“.

<sup>2</sup> Jestliže je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, 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.

- **Rezervní fondy** ve výši 700 tis. Kč přecházejí na nástupnickou společnost jako „*Nerozdělený zisk minulých období*“.
- **Výsledek hospodaření minulých let** ve výši 3 500 tis. Kč přechází na nástupnickou společnost jako „*Nerozdělený zisk minulých období*“.
- **Výsledek běžného období** ve výši 1 500 tis. Kč na nástupnickou společnost jako „*Nerozdělený zisk minulých období*“.
- Zanikající a nástupnická společnost měly mezi sebou **vzájemné pohledávky a závazky**, které byly eliminovány na řádcích „*Pohledávky z obchodních vztahů*“ a „*Závazky z obchodních vztahů*“ ve výši 500 tis. Kč.

#### 4.1.2 Fúze sloučením se znaleckým oceněním jmění

V tomto případě dochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti Omega a.s. ze jmění zanikající společnosti Sigma a.s. Zanikající společnost připravila ocenění jmění znaleckým posudkem.

Společnost Sigma a.s. se rozhodla provést položkové ocenění svého majetku a závazků s vyčíslením goodwillu. Znalec ve svém posudku o ocenění jmění ocenil dlouhodobý majetek částkou 26 000 tis. Kč, zásoby částkou 7 000 tis. Kč a pohledávky částkou 8 000 tis. Kč. Ostatní položky zůstaly beze změny. Ocenění jmění bylo vyčísleno v posudku znalce částkou 13 600 tis. Kč.

Zanikající společnost zaúčtuje ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou k rozhodnému dni fúze (1. 1. 2016), a to za pomoci goodwillu.

Sigma a.s. zaúčtuje rozdíly z přecenění jednotlivých složek majetku:

- MD účty dlouhodobého majetku, D „*oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*“, + **8000**
- MD účty zásob, D „*oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*“, - **2 500**
- MD účty pohledávek, D „*oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*“, - **5 000**

Výpočet goodwillu:

- Souhrn individuálně přeceněných složek majetku:
  - o  $26\,000 + 7\,000 + 8\,000 + 5\,700 = 46\,700$
- Souhrn dluhů:
  - o  $32\,000 + 200 = 32\,200$
- Ocenění jmění posudkem znalce: 13 600
- **Záporný goodwill = - 900** ( $13\,600 - (46\,700 - 32\,200)$ )

Zaúčtování záporného goodwillu:

- MD „Goodwill“, D „Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací“, - 900

Výsledná rozvaha zanikající společnosti Sigma a.s. bude vypadat následovně:

**Tabulka 4 Rozvaha zanikající společnosti Sigma a.s. k rozhodnému dni fúze (1. 1. 2016)**

Rozvaha zanikající společnosti Sigma a.s. ke dni 1. 1. 2016 - rozhodný den fúze (údaje v tis. Kč)			
AKTIVA (netto)		PASIVA	
Dlouhodobý majetek (po přecenění)	25 100	Vlastní kapitál (po přecenění)	13 600
Dlouhodobý majetek (původní výše)	18 000	Vlastní kapitál (původní výše)	14 000
Goodwill	-900	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	-400
Zásoby	7 000	CIZÍ ZDROJE	32 000
Pohledávky	8 000	Časové rozlišení	200
Finanční majetek	5 000		
Časové rozlišení	700		
CELKEM	45 800	CELKEM	45 800

*Zdroj: vlastní zpracování*

Takto oceněná aktiva a pasiva pak budou převzata nástupnickou společností Omega a.s. ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku, avšak s účinky od rozhodného dne fúze.

Vzhledem k tomu, že v daném případě vyšla částka goodwillu záporná, zanikající společnost ji bude měsíčně účtovat do výnosů počínaje měsícem, ve kterém byl rozhodný den fúze. Výpočet měsíční částky do výnosů:  $900\,000 \text{ (Kč)} / 60 \text{ (dny)} = 15\,000 \text{ Kč}$ .

Zahajovací rozvaha po převzetí jednotlivých položek aktiv a pasiv zanikající společnosti Sigma a.s. bude vypadat následovně:

**Tabulka 5 Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Omega a.s.**

Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Omega a.s. (údaje v tis. Kč)			
AKTIVA (netto)		PASIVA	
Dlouhodobý majetek	46 000	Vlastní kapitál	38 850
Goodwill	-900		
Zásoby	21 750		
Pohledávky	34 000	CIZÍ ZDROJE	78 000
Finanční majetek	15 000	Časové rozlišení	700
Časové rozlišení	1 700		
<b>CELKEM</b>	<b>117 550</b>	<b>CELKEM</b>	<b>117 550</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Přeceněný dlouhodobý majetek zanikající společnosti Sigma a.s. byl převzat nástupnickou společností ve výši 26 000 tis. Kč. Nástupnická společnost převzala goodwill od zanikající společnosti a bude ho dále odepisovat do výnosů. Přeceněné zásoby převzala nástupnická společnost ve výši 7 000 tis. Kč, přeceněné pohledávky převzala nástupnická společnost ve výši 8 000 tis. Kč., finanční majetek a časové rozlišení převzala nástupnická společnost beze změny. Vlastní kapitál nástupnické společnosti Omega a.s. byl navýšen o vlastní kapitál zanikající společnosti Sigma a.s. včetně odečtu oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách obchodních korporací ve výši 13 600 tis. Kč. Cizí zdroje a časová rozlišení byla převzata nástupnickou společností beze změny.

Zanikající a nástupnická společnost měly mezi sebou vzájemné pohledávky a závazky z obchodních vztahů ve výši 500 tis. Kč., které byly eliminovány.

## 5 Zhodnocení výsledků

V modelovém příkladu se zanikající společnost Sigma a.s. slučuje s nástupnickou společností Omega a.s. V souvislosti s modelovým příkladem se tedy zhodnocení výsledků může zabývat právě dopady do účetních výkazů.

Pro zhodnocení dopadů fúze sloučením do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti Omega a.s. v prvním případě (fúze sloučením bez znaleckého ocenění) se může použít zejména tato zahajovací rozvaha a také komentář k zahajovací rozvaze. V rozvaze je vidět, že společnosti jednoduše sloučily všechna svá aktiva. Pasivní položky „*Základní kapitál*“, „*Kapitálové fondy*“ a „*Rezervní fondy*“ si nástupnická společnost Omega a.s. v zahajovací rozvaze ponechala ve stejné výši, jako byly před fúzí.

Jelikož nedošlo ke zvýšení kapitálu nástupnické společnosti ze základního kapitálu zanikající společnosti, byly všechny položky vlastního kapitálu zanikající společnosti přiděleny do položky „*Výsledek hospodaření minulých let*“ nástupnické společnosti v zahajovací rozvaze. Společnosti si sloučily také všechny své cizí zdroje. Je nutno také zmínit absenci závazků a pohledávek, které měly společnosti mezi sebou.

Ve druhém případě došlo k nutnosti nechat ocenit jmění zanikající společnosti Sigma a.s. posudkem znalce. Změny v ocenění nastaly u položek dlouhodobého majetku, zásob a pohledávek. Dále došlo k rozdílu z ocenění také u vlastního kapitálu. Změny měly za následek vznik záporného goodwillu a oceňovacích rozdílů z přecenění při přeměnách obchodních korporací. Nástupnická společnost Omega a.s. tak v zahajovací rozvaze vykázala rozdílná aktiva a pasiva, než která vykázala v předchozím případě, kdy se přecenění jmění nekonalo a to právě v důsledku zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti.

Vznik záporného goodwillu má za následek povinnost zanikající společnosti či posléze nástupnické společnosti rovnoměrně odepisovat tento goodwill do výnosů, a to od rozhodného dne fúze.

## 6 Závěr

V teoretických východiscích této bakalářské práce jsou představeny všechny druhy právních přeměn a změn právní formy obchodních korporací včetně souvisejících kapitálových a majetkových akvizic. Je zde podrobně rozvedeno a vysvětleno spojování obchodních korporací, do kterého je zařazena fúze sloučením či splynutím, převod jmění na společníka a také související akvizice, dále rozdělování obchodních korporací, změna právní formy obchodních korporací a přeshraniční přemístění sídla.

K jednotlivým přeměnám jsou uvedeny povinnosti vyplývající ze zákona o přeměnách obchodních společností a družstev směřující k zúčastněným společnostem. Jsou zde také vysvětleny pojmy, jako je rozhodný den přeměny, projekt přeměny a ostatní práva a povinnosti, které vymezuje zákon. Ke každému typu přeměny jsou uvedeny náležitosti, které musí projekt přeměny obsahovat.

Další nedílnou součástí teoretických východisek je nastínění přípravy přeměny a zejména souvislostí účetních povinností při přeměně, které vysvětlují některé dopady do účetních výkazů, a to oceňovací rozdíly z přecenění.

Vlastní práce je vytvořena na základě modelového příkladu pro zobrazení přeměny a jejího dopadu do účetních výkazů. Pro tento modelový příklad slouží fúze sloučením dvou smyšlených akciových společností se smyšlenými aktivy a pasivy. Zanikající společnost Sigma a.s. se slučuje do nástupnické společnosti Omega a.s. Dále je zde rozlišeno dvojí řešení modelového příkladu, a to buď jako fúze sloučením bez znaleckého ocenění a fúze sloučením se znaleckým oceněním. V prvním případě je účtováno bez zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti, v druhém případě je účtováno se zvýšením základního kapitálu nástupnické společnosti a s tím spojenými oceňovacími rozdíly z přecenění.



## 7 Seznam použitých zdrojů

- [1] DANĚ, ÚČETNICTVÍ, VZORY A PŘÍPADY, měsíčník č. 10/14. Ostrava: PORADCE, 2014. ISSN 1213-9270.
- [2] SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví přeměn obchodních korporací. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-508-1.
- [3] SKÁLOVÁ, J. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-699-0.
- [4] VOMÁČKOVÁ, H. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví). Praha: BOVA POLYGON, 2009. ISBN 978-80-7273-157-2
- [5] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2016-03-09]. Dostupné z www: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>
- [6] Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2016-03-09]. Dostupné z www: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/premeny-obchodnich-spolecnosti-a-druzstev/>