

PROBLEMATIKA PŘEMĚN OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ

Buchtová Jana

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá problematikou přeměn obchodních společností v České republice.

ABSTRACT

The paper presents problems with consolidation of corporations in Czech Republic.

V současné době se lze v České republice setkat v hospodářské praxi s narůstajícím počtem různých typů přeměn obchodních společností. Na rozdíl od dřívějších let, kdy docházelo spíše k rozdělování větších podnikatelských celků na menší, jde spíše o fúze obchodních společností, popř. o změnu právní formy. Proto je třeba řešit problémy s nimi spojené jak z právního, tak i z účetního a daňového hlediska. V tomto příspěvku se chci zaměřit zejména na problémy spojené s účetnictvím ve vazbě na ustanovení obchodního zákoníku.

Obchodní zákoník za přeměny obchodních společností považuje:

- fúzi,
- převod jmění na společníka,
- rozdělení,
- změnu právní formy - i když v tomto případě nejde z ekonomického hlediska o klasickou přeměnu.

V případě fúze může jít o sloučení nebo splynutí obchodních společností. Při sloučení přitom dochází k zániku jedné nebo více společností, jemuž předchází zrušení bez likvidace. Jmění zanikající společnosti včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na jinou, tzv. nástupnickou společnost. Naproti tomu při splynutí dochází k zániku dvou nebo více společností, jemuž předchází jejich zrušení bez likvidace. Jmění zanikajících společností včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na nově zakládanou nástupnickou společnost.

Rozdělení se může po novele obchodního zákoníku v r. 2006 uskutečnit:

- rozdělením se založením nových obchodních společností,
- rozdělením sloučením,
- rozdělením odštěpením se založením nových společností,
- rozdělením odštěpením sloučením, nebo
- kombinací některých výše uvedených forem.

Obchodní zákoník stanoví pravidla, kdy je třeba ocenit jmění společnosti posudkem znalce, jde zejména o ocenění jmění zanikající společnosti. U sloučení se tudíž oceňuje zanikající společnost, mají-li být vydány nástupnickou společností nové akcie (nebo mají-li vzniknout pro společníky této nástupnické společnosti nové obchodní podíly), u splynutí se oceňuje každá zúčastněná obchodní společnost

(protože každá z nich zaniká). U rozdělení oceňuje znalec jmění rozdělované společnosti a samostatně jmění, které má přejít na nástupnické společnosti. Při změně právní formy na a.s. nebo s.r.o. se oceňuje jmění transformované obchodní společnosti.

Výsledek tohoto přecenění se promítá do účetnictví, pokud toto ocenění nařizuje obchodní zákoník, nikdy však při změně právní formy, kde jen dokládá to, že obchodní společnost má vytvořený dostatečný základní kapitál, potřebný pro změnu právní formy. Jde přitom o promítnutí tohoto ocenění do konečných účetních závěrek zanikajících účetních jednotek sestavených ke dni předcházejícímu rozhodný den (ve smyslu § 27, odst. 3 zákona o účetnictví) a tím následně do zahajovací rozvahy nástupnické účetní jednotky, popř. nástupnických účetních jednotek.

Rozdíly mezi účetními cenami a oceněním reálnými hodnotami se u zanikajících účetních jednotek vyúčtují na příslušné majetkové účty a účty závazků, popř. s využitím položky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy, který je určen pro účtování oceňovacího rozdílu při přeměně společnosti (s výjimkou majetku a závazků, u kterých se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos). Z výše uvedeného plyne, že Český účetní standard č. 11 Operace s podnikem v podstatě umožňuje zachytit jednotlivá aktiva a závazky v účetních cenách zanikající společnosti a rozdíl mezi oceněním podle posudku znalce a účetními cenami vyjádřit jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku, nebo zachytit jednotlivá aktiva v individuálních cenách podle posudku znalce po snížení o závazky a rozdíl mezi znaleckým oceněním podniku jako celku a individuálními znaleckými cenami majetku po snížení o závazky vyjádřit jako goodwill. V případě změny právní formy, jak to již bylo uvedeno výše, přitom nedochází ke změně ocenění majetku a závazků účetní jednotky.

Při sestavování účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodný den, s výjimkou změny právní formy, musí zúčastněné účetní jednotky rozhodnout o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku, o goodwillu, o opravných položkách k jednotlivých druhům majetku, o přechodných aktivech a pasivech a o rezervách, důvody rozhodnutí je třeba uvést v příloze k účetní závěrce. Odložená daň přechází na nástupnickou účetní jednotku.

K rozhodnému dni přeměny je třeba sestavit zahajovací rozvahu nástupnické účetní jednotky. V této zahajovací rozvaze jsou při přeměně společnosti vyloučeny vzájemné pohledávky a závazky zúčastněných účetních jednotek. O případné rozdíly vzniklé vyloučením vzájemných pohledávek a závazků se upraví příslušné účty účtové skupiny 42 - Rezervní fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření.

Účetní jednotky zúčastněné na přeměně společnosti otevírají účetní knihy k rozhodnému dni přeměny, vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne přeměny společnosti do dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku. Při samostatném vedení účetnictví zúčastněných účetních jednotek je třeba v případě odmítnutí zápisu do obchodního rejstříku zajistit účetnictví zúčastněných účetních jednotek tak, jako by k přeměně společnosti nedošlo. Ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, ke dni předcházejícímu ani ke dni následujícímu po dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku se neuzavírají účetní knihy, a tudíž se nesestavuje účetní závěrka. Podle § 17, odst.

3 zákona o účetnictví upraví nástupnická účetní jednotka účetnictví zúčastněných účetních jednotek ke dni zápisu přeměny společnosti s účinky od rozhodného dne. I toto pravidlo má výjimku, která však není uvedena v účetních předpisech. Pokud např. dochází ke změně právní formy z veřejné obchodní společnosti na akciovou společnost, popř. na společnost s ručením omezeným je třeba ke dni zápisu změny právní formy v obchodním rejstříku uzavřít účetní knihy, a to s ohledem na potřeby daňového práva.

Při přeměnách je rovněž třeba dbát na řádné oceňování výkonů účetních jednotek zúčastněných na přeměně, protože podle výsledku zápisu přeměny obchodní společnosti nebo případném odmítnutí zápisu přeměny obchodní společnosti do obchodního rejstříku lze na tyto výkony pohlížet buď jako na vnitropodnikové výkony nebo na výkony pro externí odběratele v závislosti na typu přeměny.

Z výše naznačených problémů je zřejmé, že problematika přeměn je v praxi poměrně náročná na koordinaci jednotlivých kroků z hlediska platných právních předpisů. Zvážit je třeba nejen dopady z hlediska obchodního práva, ale i dopady účetní a daňové, a to nejen při vlastní přeměně, ale i následně po provedené přeměně.

LITERATURA

1. České účetní standardy pro podnikatele.
2. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.
3. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
4. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

KONTAKT

Doc. Ing. Jana Buchtová, CSc.
Katedra ekonomiky a managementu v metalurgii, FMMI,
Vysoká škola báňská - TU Ostrava
tř. 17. listopadu, 708 33 Ostrava - Poruba
e-mail: jana.buchtova@vsb.cz