

Obsah

AKTUALITY

Fixní příspěvky jsou splatné do 31. 1. 2012.....	2
Nové dotazníky ke kontrole kvality	2
Ze zasedání volební komise KA ČR.....	3
Informace z klubových setkání	3
Evidenční záznam KPV za rok 2011	3
Nově přidaný termín semináře Výběry vzorků a jejich vyhodnocování v praxi	3
Nový e-learningový kurz: Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými účetními standardy	4
Novely účetních předpisů, Novela zákona o auditorech	6
FEE vydala prohlášení „Význam profesních účetních v období současných ekonomických problémů: zvýšení transparentnosti a důvěry“	7

TÉMA ČÍSLA – AKVIZICE A FÚZE

Analýza fúzí realizovaných v roce 2010 (Renata Kučerová)	8
Hlavní změny a novinky v zákoně o přeměnách (Petr Čech)	10
Změny účetních předpisů od 1. 1. 2012 ve vazbě na přeměny (Jana Skálová)	16
Nové úkoly a změny pro znalce v přeměnách (Jiří Hlaváč)	20
Daňový řád a přeměny obchodních společností a družstev (Lukáš Pěsna)	22
Rozhovor s prof. Janem Dědičem: Impulzem byla harmonizace v rámci EU.....	24
Rozhovor s Hanou Kuncovou: Praktická realizace přeměn ve velké skupině	27
Workshop „Regulační prostředí pro akvizice a fúze“ (Marcela Žárová).....	28
Test z přeměn obchodních společností.....	29

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu ...	30
Účetnictví ÚSC a účetní závěrka sestavená k 31. 12. 2011 (Martina Smetanová).....	33

LIDÉ A FIRMY



e-příloha Auditor 1/2012

OBSAH

- Dotazníky ke kontrole kvality
- Téma čísla – Akvizice a fúze
- Právo
- Zaujalo nás
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **2. 2. 2012**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **6. 2. 2012**

Co nás čeká v roce 2012?



Petr Šobotník

Vážené kolegyně a kolegové, nejprve mi dovoluji, abych vám v novém roce popřál hodně zdraví a spokojenosti v práci i v osobním životě. První letošní číslo našeho časopisu se vám dostává do rukou v období velkého pracovního náporu, kdy většina z vás již několik týdnů usilovně pracuje na auditech svých klientů za kalendářní rok 2011 a musí hledat odpovědi na to, jak se klienti vypořádali s faktory, které jejich podnikání ovlivňují jak na globální, tak na národní úrovni. Nejistota ohledně dalšího postupu eurozóny v otázce společné měny, kurzové výkyvy české koruny ve vztahu k hlavním světovým měnám, snaha o vyšší transparentnost vykazovaných údajů, očekávané úpravy teprve nedávno schváleného rozpočtu České republiky na rok 2012, to všechno jsou faktory, které musejí být vzaty v úvahu při hodnocení nejen výsledků roku 2011, ale i při hodnocení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Význam kvalitní práce auditora vystupuje do popředí dnes více než kdykoliv předtím. Nelze zapomenout, že již třetím rokem na trhu působí Rada pro veřejný dohled nad auditem. Jsem velmi rád, že doposud bylo hodnocení činnosti auditorů z úrovně RVDA převážně pozitivní a rád bych poděkoval všem auditorům, kteří se o toto hodnocení zasloužili. Nelze v té souvislosti však nezmínit probíhající proces novelizace platné evropské směrnice o statutárním auditu, kde je velká snaha ještě více okleštit práva samosprávné profese

a dále posilovat úlohu dohledových orgánů. Jednotliví auditoři nemohou tento proces na úrovni Bruselu pochopitelně ovlivnit, na druhé straně ale svoji kvalitní práci mohou dát pádnou odpověď těm, kteří volají po posílení kontroly práce auditorů a další regulaci profese.

Rok 2012 bude také rokem volebním, i když nás čekají „jenom“ malé volby, kdy bude nově volena polovina členů výkonného výboru. Rada současných členů již nemůže znovu kandidovat, a proto i tyto volby budou výzvou pro některé z vás začít ovlivňovat dění v auditorské profesi prostřednictvím aktivního působení ve volených orgánech. Na sněmu bude nutné analyzovat i současné trendy v rozsahu poskytovaných služeb, kdy dochází dlouhodobě k poklesu celkové výše honorářů s negativním dopadem na rozpočet Komory.

Změny ekonomického prostředí ukazují, že nelze donekonečna spoléhat na automatický přísun klientů a zakázek, auditorská profese musí hledat cesty, jak se dále rozvíjet a jaké produkty může nabídnout nejen v oblasti svého výhradního působení, ale i v dalších, konkurenci vystavených, oblastech. Rozšíření aktivit ve veřejném sektoru či asistence klientům při sestavování účetní závěrky v případech, kdy není vyžadován statutární audit jsou jenom namátkovými příklady produktů, v nichž mohou auditoři nabídnout přidanou hodnotu.

Závěrem mi dovoluji vám všem ještě jednou popřát úspěšný rok 2012 a vyjádřit přesvědčení, že se nám společně podaří přispět k dalšímu posílení role a významu auditorské profese.

Petr Šobotník
prezident KA ČR

Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2012

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2012 jsou splatné ke dni 31. ledna 2012. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

1. za auditora ve výši 2 900 Kč,
2. za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč,
3. příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2 900 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastavenou auditorskou činnost, resp. mají

dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte, prosím, vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné číslo oprávnění + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné číslo oprávnění + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů rozpis této částky s uvedením čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Nové dotazníky ke kontrole kvality

Dozorčí komise KA ČR schválila na svém řádném zasedání 13. prosince 2011 nový Rámcový dotazník ke kontrole kvality, který byl zpracován oddělením kontroly v souvislosti se zavedením klarifikované verze mezinárodních auditorských standardů. Tento dotazník, který je od 1. ledna 2012 používán kontrolory kvality, slouží jako základní (ale nikoli vyčerpávající) pomůcka při kontrole kvality u dokumentace (spisů) auditora, která se týká povinného auditu individuální účetní závěrky (ÚZ) podnikatelských i nepodnikatelských subjektů prováděného auditorskou společností nebo statutárním auditorem – OSVČ. Použije se ke kontrole kvality pro audit ÚZ sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končící 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu. Dotazník se využije i při kontrole kvality spisů auditora vedených k nepovinnému auditu.

Původní dotazníky řady A zveřejněné v elektronické příloze časopisu Auditor č. 9/2009 budou použity pouze při kontrole kvality spisů auditora vztahující se k auditu ÚZ za dřívější účetní období (např. za rok 2009, 2008 atd.). *Kontrolní dotazník B pro plnění požadavků Zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a pro plnění dalších předpisů* zůstává zatím bez zásadnějších změn. Pouze byly aktualizovány citace příslušných předpisů tak, aby odpovídaly jejich aktuálnímu znění.

Druhý list dotazníku (s názvem AUDIT NEZISK.) se týká neziskových subjektů (NZS) a je doplňkem základního dotazníku (název AUDIT ÚZ). Jeho cílem je poskytnout kontrolorům kvality návod, zejména pokud jde o právní předpisy a povinnost, resp. dobrovolnost auditu konkrétního NZS. I když NZS nejsou subjekty veřejného zájmu, je třeba mít na paměti, že některé z nich k nim mohou mít svojí povahou blízko (např. velké nadace a politické strany). Na zprávu auditora

se často spoléhá veřejnost (dárce). Autoři při sestavení doplňku vycházeli z toho, že při auditu ÚZ jakéhokoli neziskového subjektu platí obdobné zásady a postupy jako pro audit podnikatelských subjektů. Auditor musí dodržovat pět základních etických principů, kterými jsou integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání. Také zde tedy platí, že auditor musí uzavřít vhodnou smlouvu, musí se s účetní jednotkou seznámit (včetně poznání jejího vnitřního kontrolního a účetního systému), svoji práci si musí naplánovat a je povinen identifikovat rizika, kde by ÚZ mohla být zkruslena, ať již podvodem či chybou. Dále je auditor povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které odůvodní (podpoří) jeho konkrétní výrok. Tyto důkazy auditor získá pomocí vhodně naplánovaných a řádně provedených testů věcné správnosti a testů kontrol (spolehlivosti). Vždy je však nezbytné, aby auditor své postupy přizpůsobil povaze dané účetní jednotky (tj. nelze jen automaticky, bez další úpravy, přebírat vzorové formuláře uvedené např. v *Příručce pro provádění auditu*). Je samozřejmé, že své postupy auditor dokumentuje ve vhodně uspořádaném spisu auditora dle ISA 230.

Dotazník bude v průběhu roku 2012 postupně doplňován o další listy, které budou věnovány např. kontrole kvality u auditu konsolidované ÚZ a subjektů veřejného zájmu. Samostatný dotazník bude rovněž určen pro kontroly auditorské dokumentace u zakázek typu přezkoumání hospodaření.

Dotazníky A i B najdete v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor a jsou rovněž k dispozici ke stažení na internetových stránkách KA ČR, a to v sekci pro auditory pod metodickými pomůckami.

Daniel Stírský
oddělení kontroly KA ČR

Ze zasedání volební komise KA ČR

V souladu s volebním řádem KA ČR proběhlo **první** zasedání volební komise 6. prosince 2011. Volební komise diskutovala a odsouhlasila harmonogram přípravy voleb do orgánů KA ČR, které proběhnou na XXI. sněmu 19. listopadu 2012. Na tomto sněmu bude probíhat volba sedmi členů Výkonného výboru, a to v návaznosti na zákon č. 93/2009 § 55 odst. 6. Cituji: „Volby do orgánů Komory podle § 32 proběhnou poprvé nejpozději do 31. prosince 2010 s tím, že 7 členů výkonného výboru s nejvyšším počtem obdržených hlasů bude zvoleno na 4 roky, zbývajících 7 členů na 2 roky.“ Vzhledem k tomu, že problematika volby náhradníků není jednoznačně upravena ve statutárních předpisech KA ČR, požádala volební komise o právní stanovisko k této věci. Z právního stanoviska vyplynulo, že dle výsledků voleb bude taktéž určeno šest náhradníků do Výkonného výboru a neměl by být brán zřetel na počet hlasů, kteří náhradníci obdrželi při minulé volbě.

Druhé zasedání volební komise se konalo 10. ledna 2012. Volební komise vzala na vědomí právní stanovisko ke všem předloženým dotazům ohledně voleb na XXI. sněmu. Problematiku náhradníků je nutné zapracovat do statutu KA ČR, návrh změn statutu by měl být předložen ke schválení letošního sněmu. Ředitel úřadu Jiří Mikyna seznámí s nutností navrzení úpravy statutu Výkonný výbor. Volební komise připravila články o volbách do Výkonného výboru na XXI. sněmu, které vyjdou v příštích číslech časopisu Auditor a aktualizovala formulář pro návrhy kandidátů, který vyjde ve druhém letošním čísle časopisu Auditor.

Tento formulář bude k dispozici i na webových stránkách komory www.kacr.cz. Návrhy na kandidáty do Výkonného výboru KA ČR bude možno zasílat do 16. dubna 2012.

Michal Bareš

místopředseda Volební komise
Komory auditorů ČR

Informace z klubových setkání

V říjnu a v prosinci 2011 proběhla v Brně a v Praze klubová setkání, která byla věnována aktualizovanému auditorskému standardu KA ČR č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (ÚSC).

Hlavním cílem těchto setkání bylo:

- a) seznámit účastníky s aktuálním zněním standardu. Nová

verze standardu je věnována pouze přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, tj. obcí a dobrovolných svazků obcí (DSO). Standard je možné přiměřeně použít i pro přezkoumání hospodaření příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem.



VZDĚLÁVÁNÍ

Evidenční záznam KPV za rok 2011

Připomínáme auditorům, kteří dosud nezaslali vyplněný evidenční záznam KPV za rok 2011 (řádný termín pro jeho odevzdání byl 31. ledna 2012), aby tak neprodleň učinili. Nesplněním této povinnosti se vystavují riziku zveřejnění v časopise Auditor a postihů ze strany kárné komise.

Tato povinnost se netýká těch auditorů, kteří v roce 2011 absolvovali minimálně 40 hodin v rámci vzdělávacích akcí komory (do tohoto počtu se nezapočítává převod hodin z minulého období). **Počet hodin absolvovaných v roce 2011 u Komory auditorů je možné ověřit na internetových stránkách komory www.kacr.cz (v Extranetu) nebo telefonicky na Institutu vzdělávání.**

Formulář Evidenčního záznamu byl přílohou časopisu Auditor č. 10/2011 a je také zveřejněn na internetových stránkách komory pod odkazem Formuláře nebo Kurzy a vzdělávání.

Nově přidáný termín semináře Výběry vzorků a jejich vyhodnocování v praxi

Vzhledem k vysokému počtu zájemců o seminář s Michalem Štěpánem na téma Výběry vzorků a jejich vyhodnocování v praxi byl do nabídky **nově zařazen** ještě jeden termín v Praze, a to **28. května 2012** (VS 65412). Vzhledem k zajištění efektivnosti přednášky je kapacita těchto seminářů omezena. Případné zájemce, kteří se nebudou moci semináře zúčastnit v prvním pololetí (ať již z důvodu nevyhovujících termínů nebo obsazené kapacity), ujišťujeme, že toto téma bude opětovně zařazeno do nabídky vzdělávacích akcí ve druhé polovině roku, a to v Praze i v Brně.

Nový e-learningový kurz: Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými účetními standardy

Od ledna byl spuštěn nový e-learningový kurz Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými účetními standardy. Autorka kurzu Radka Loja je členkou výboru pro KPV, výboru pro IFRS KA ČR a členkou metodické sekce Svazu účetních. Má dlouholeté praktické znalosti v oblasti auditu různých typů společností, vyhotovení účetní závěrky podle IFRS a konsolidované účetní závěrky, je autorkou mnoha odborných článků a publikací věnovaných problematice IFRS.

Účelem tohoto kurzu je uvést uživatele do základní problematiky mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), do vztahu mezi IFRS a českou legislativou a seznámit je s většinou hlavních významných rozdílů mezi IFRS a českou legislativou.

Obsah kurzu:

1. Základní struktura IFRS a vztah k české legislativě
2. Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy
 - v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku,
 - v oblasti dlouhodobého hmotného majetku,
 - ve vykazování výnosů,
 - v oblasti závazků a nákladů.

Podrobnější informace o kurzu, organizační pokyny a další podmínky absolvování e-learningových kurzů jsou na webu komory v rubrice Kurzy a vzdělávání.

Monika Kryštůfková
Institut vzdělávání KA ČR



- b) upozornit na nejdůležitější změny:
- » Standard byl dán do souladu s klarifikovanými mezinárodními auditorskými standardy. Jeho části tvoří: úvod, požadavky, aplikační a vysvětlující část a přílohy. Přílohová část nové verze standardu byla rozšířena o ty dokumenty, které slouží nejenom auditorům, ale i zástupcům ÚSC a DSO a obsahuje: smlouvu o přezkoumání hospodaření, zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření, příklady k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání hospodaření a příklady možných vyjádření ohledně chyb a nedostatků.
 - » Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření bude vedle vyjádření ohledně chyb a nedostatků (viz § 10, odst. 3 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření ÚSC a DSO) i vyjádření k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání hospodaření (závěr bez výhrad, závěr s výhradou z důvodu nesouladu nebo omezení rozsahu, záporný závěr, odmítnutí závěru z důvodu omezení rozsahu činnosti).
 - » Další změnou je pak uvedení přehledu právních předpisů nebo jejich vybraných ustanovení, s nimiž auditor při provádění přezkoumání ověřil soulad.

Pokud auditor vydá i „Dopis vedení“, pak tento dokument musí obsahovat pouze souhrn doporučení v návaznosti na provedené přezkoumání hospodaření. V žádném

případě nesmí nahrazovat povinné náležitosti zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření stanovené § 10 zákona č. 420/2004 Sb. Dopis vedení je nedílnou součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Standard je účinný pro přezkoumání hospodaření za kalendářní rok 2011. Jeho úplné znění je uvedeno na www.kacr.cz – Regulace auditorské profese – Auditorské standardy vydávané Komorou – Další předpisy.

Algoritmus pro výpočet poměrových ukazatelů a jeho aktualizace pro přezkoumání hospodaření za rok 2011

Algoritmus publikovaný v roce 2011 (e-příloha časopisu Auditor č. 3/2011) platný pro přezkoumání hospodaření za rok 2010 byl, na základě informací poskytnutých Ministerstvem financí ČR pro přezkoumání hospodaření za rok 2011, formálně změněn. Tato změna spočívá v úpravě vybraných položek pohledávek a závazků, které do samotného výpočtu vstupují.

Úprava algoritmu pro výpočet ukazatelů podle ustanovení § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 420/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů je, podle Ministerstva financí ČR, následující:

I. Podíl pohledávek na rozpočtu

Výpočet čísla A

Vypustit účty:

- 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy
- 373 – Poskytnuté zálohy na transfery (dříve „dotace“)

Přidat účty:

- 346 – Pohledávky za ústředními rozpočty
- 348 – Pohledávky za územními rozpočty

II. Podíl závazků na rozpočtu

Výpočet čísla C

Vypustit účty:

- 324 – Krátkodobé přijaté zálohy
- 374 – Přijaté zálohy na transfery

Přidat účty:

- 333 – Jiné závazky vůči zaměstnancům
- 347 – Závazky k ústředním rozpočtům
- 349 – Závazky vůči územním rozpočtům

III. Podíl zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku

Vymezení majetku pro výpočet ukazatele

Zastavený majetek (písm. D) a Stálá aktiva (písm. E) změnit z hodnoty NETTO na hodnotu BRUTTO.

Ostatní položky poměrových ukazatelů tak, jak byly publikovány v e-příloze časopisu Auditor č. 3/2011, zůstávají nezměněny.

O změně výpočtu poměrových ukazatelů budou informovány prostřednictvím Zpráv MF ČR pro finanční orgány obcí a krajů i ÚSC.

V návaznosti na aktualizaci poměrových ukazatelů (podíl pohledávek a závazků na rozpočtu a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku) doporučuje VVS auditorům, kteří provádějí přezkoumání hospodaření, aby na tuto změnu ve zprávách o výsledku přezkoumání hospodaření za rok 2011 reagovali.

Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření za rok 2011 je proto vhodné, aby auditor uvedl zejména:

- Upozornění na rozdílný algoritmus výpočtu ukazatelů v roce 2011 ve srovnání s rokem 2010.
- Popis rozdílů mezi hodnotami ukazatelů vypočtenými ÚSC a auditorem, pokud tyto rozdíly budou významné. Zjištěné rozdíly musí auditor před jejich uvedením ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření prověřit.
- Informaci o významných rozdílech výsledných hodnot

ukazatelů při zohlednění zjištěných chyb a nedostatků klasifikovaných podle § 10 odst. 3, písm. b) a/nebo c).

I pro přezkoumání hospodaření za rok 2011 platí, že ukazatele vypočte ÚSC a tento výpočet předá auditorovi ke kontrole. Auditor provede svůj nezávislý výpočet, který s výpočtem ÚSC porovná.

Metodické pomůcky

VVS odsouhlasil poslední návrhy metodických pomůcek pro provádění auditu nevýdělečných a příspěvkových organizací a doporučil jejich zveřejnění na webových stránkách KA ČR, www.kacr.cz – Regulace auditorské profese – Metodické pomůcky.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR

Předvánoční setkání



V pondělí 19. prosince se v pražském hotelu Clarion uskutečnilo setkání členů Výkonného výboru, Dozorčí komise, Kárné komise, odborných výborů, redakční rady časopisu Auditor a v neposlední řadě i pracovníků úřadu Komory auditorů ČR. Setkání bylo vhodnou příležitostí, jak poděkovat všem, kdo se aktivně podílejí na činnosti komory, za jejich celoroční práci.

Neformálního setkání se také zúčastnili bývalí a současní prezidenti KA ČR s výjimkou Petra Kříže – viz první snímek vlevo nahoře, kde jsou Vladimír Pilný, Vladimír Králíček, Petr Šobotník a Ladislav Langr.

-av-

Novely účetních předpisů

Ve Sbírce zákonů v částce č. 145 byla dne 22. prosince 2011 publikována vyhláška č. 413/2011 Sb., novelizující vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška), nově stanovující zejména, že:

- a) ocenění podle posudku znalce se bude účtovat po otevření účetních knih a vykáže se v zahajovací rozvaze;
- b) postupy u vnitrostátních a přeshraničních přeměn budou obdobné;
- c) rozšiřuje se možnost volby rozhodného dne přeměny dopředu (nejpozději ke dni zápisu do obchodního rejstříku) a upravuje se postup účtování oceňovacích rozdílů k položkám, které v době účtování již nejsou v rozvaze obsaženy, a jejich vykazání v nové položce „A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“;
- d) v případě aplikace komponentního odpisování majetku účetní jednotka neúčtuje o rezervě na opravy hmotného majetku;
- e) rezerva na DPPO se pro účely vykazání v účetní závěrce snižuje o uhrazené zálohy na DPPO a vyazuje se pouze rozdíl buď v položce rezervy na DPPO, nebo v položce pohledávek vůči státu;
- f) opravy chyb minulých účetních období a změny metod budou nově prováděny prostřednictvím účtu vlastního kapitálu, pro tento účel byla vytvořena nová položka vlastního kapitálu „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“, která bude mimo opravy chyb minulých účetních období a změny metod obsahovat i část odložené daně podle § 59 odst. 6 vyhlášky.

Novela nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2012 s výjimkou písm. f), které nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2013.

Dne 20. prosince 2011 byly ve Finančním zpravodaji č. 9/2011 zveřejněny změny následujících ČÚS pro podnikatele, které přímo navazují na změny provedené ve vyhlášce včetně účinnosti těchto změn:

- a) ČÚS č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih,
- b) ČÚS č. 003 – Odložená daň,
- c) ČÚS č. 011 – Operace s podnikem,
- d) ČÚS č. 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky,
- e) ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy.

Ve Sbírce zákonů byly v následujících částkách publikovány novely vyhlášek provádějící vybraná ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky:

- a) č. 141, 19. prosince 2011 – vyhláška č. 403/2011 Sb., novelizující vyhlášku č. 410/2009 Sb.,
- b) č. 151, 28. prosince 2011 – vyhláška č. 436/2011 Sb., novelizující vyhlášku č. 410/2009 Sb.,
- c) č. 151, 28. prosince 2011 – vyhláška č. 437/2011 Sb., novelizující vyhlášku č. 383/2009 Sb.

Novely vyhlášek pod písmeny b) a c) byly přijaty v souvislosti se zavedením Pomocného analytického přehledu.

Všechny výše zmíněné novely vyhlášek nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2012, vybraná ustanovení v písm. c) nabývají účinnosti dnem 1. července 2012.

Ve Finančním zpravodaji č. 9/2011 byly rovněž zveřejněny změny následujících ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, které sahají do klasifikace položek rozvahy a upravují vybrané postupy účtování:

- a) ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech,
- b) ČÚS č. 703 – Transfery,
- c) ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek,
- d) ČÚS č. 707 – Zásoby.

Lenka Rückerová
metodické oddělení KA ČR

Novela zákona o auditorech

V souvislosti s přijetím zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen zákon o trestní odpovědnosti právnických osob), byla přijata novela zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, která nově stanoví definice a způsob dokládání bezúhonnosti žadatelů (fyzických i právnických osob) o vydání auditorského oprávnění.

Rovněž byly rozšířeny důvody pro dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti auditorské společnosti o dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti při zahájení trestního řízení pro úmyslný trestný čin a trestný čin spáchaný z ne-

dbalosti v souvislosti s prováděním auditorské činnosti podle zákona o trestní odpovědnosti právnických osob.

Auditorská oprávnění vydaná podle předchozího znění zákona o auditorech se považují za auditorská oprávnění vydaná podle nově platného znění. Řízení zahájená před dnem účinnosti novely zákona o auditorech se dokončí podle dosavadních právních předpisů.

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a novela zákona o auditorech nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2012.

Lenka Rückerová
metodické oddělení KA ČR

FEE vydala prohlášení „Význam profesních účetních v období současných ekonomických problémů: zvýšení transparentnosti a důvěry“

Federace evropských účetních (FEE) vydala prohlášení, ve kterém se vyjadřuje k úloze profesních účetních v době ekonomické krize, která postihuje jak finanční trhy, tak veřejné finance. Tato krize má drastické dopady v sociální oblasti, což vede i k destabilizaci politických systémů ve státech EU, a vyvstávají i otázky týkající se oblasti eurozóny. Důvěra veřejnosti v trhy, banky, podnikatelský sektor, média a regulátory byla tímto vývojem velmi negativně ovlivněna.

FEE spatřuje úlohu evropské účetní profese v přispění k transparentním a spolehlivým účetním i neúčetním informacím.

Důležitá sdělení relevantní pro účetní:

- Vysoce kvalitní účetní i neúčetní informace jsou zásadní pro správné rozhodování.
- Zásadní pro spolehlivé a reálné účetní informace je konzistentní aplikace pravidel pro uznávání a oceňování aktiv, zejména finančních instrumentů.
- Velmi důležité je proto ocenit rizika vyplývající z investic ve státních dlužích zemích s ohroženou finanční pozicí.
- Zvláštní péče by měla být věnována pohledávkám od zákazníků v zemích s ohroženou finanční pozicí.
- Důležitou oblastí je také případné snížení hodnoty finančních a nefinančních aktiv a také snížení hodnoty goodwillu a jiných nehmotných aktiv.
- Zvýšené riziko nutnosti úprav účetních výkazů, včetně zveřejnění informací v příloze k účetní závěrce v souvislosti s plněním předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky.
- Důraz na zveřejnění informací souvisejících s riziky vyplývajícími z krize v příloze účetní závěrky.

Důležitá sdělení relevantní pro auditory:

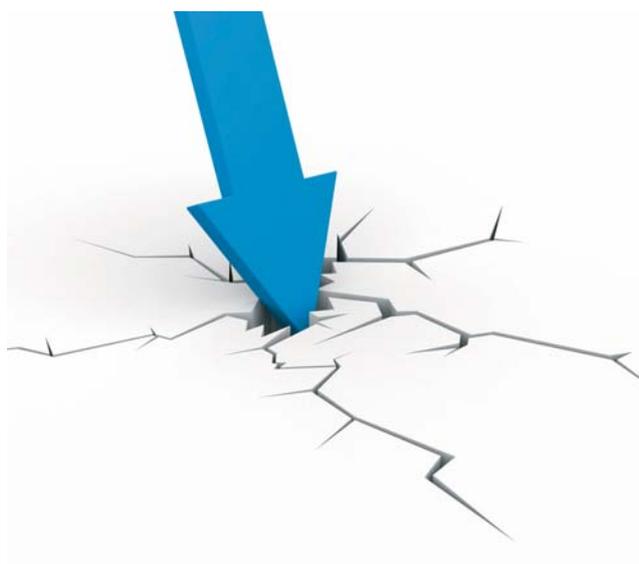
- Auditóři mají významnou roli v komunikaci s vedením účetních jednotek, dozorčími orgány a auditními výbory.

- Auditóři musí klást důraz na výše uvedené rizikové oblasti.
- Důraz na plnění předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky.
- Auditóři by měli zahájit dialog na téma zlepšení průhlednosti účetního výkaznictví.
- V případě auditu skupin je auditor povinen zabezpečit se o použití konzistentního auditorského přístupu.
- Důraz na následné události.

Materiál se dále zaměřuje na úlohu regulátorů a specifické aspekty veřejného sektoru.

Celé prohlášení v angličtině naleznete na www.kacr.cz.

Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR



Tištěná příloha: Obsah XVIII. ročníku časopisu Auditor (2011)

Součástí tohoto čísla je vložená příloha Obsah XVIII. ročníku časopisu Auditor, kde je v první části chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise Auditor a v e-příloze v roce 2011. Ve druhé části je přehled témat jednotlivých čísel časopisu Auditor od roku 2007, jakož i přehled věcných a jmenných zkratk. Na webových stránkách komory

www.kacr.cz v extranetu pod záložkou „Rejstřík článků časopisu Auditor“ je auditorům k dispozici ke stažení do počítače program, s jehož pomocí lze vyhledávat jednotlivé články publikované v časopisu Auditor a v e-příloze Auditor od roku 2008, a to podle jména autora či jeho zkratky nebo podle věcného zaměření/zkratky.

Analýza fúzí realizovaných v roce 2010



Renata
Kučerová

Za realizované fúze jsou považovány fúze, které byly v roce 2010 zapsány do obchodního rejstříku.

Údaje pro provedení analýzy byly získány na webových stránkách Obchodního věstníku www.ov.ihned.cz, a dále obchodního rejstříku www.obchodnirejstrik.cz. Obchodní věstník obsahuje veškeré fúze, které byly v daném období zapsány do ob-

chodního rejstříku, na stránkách obchodního rejstříku bylo možné zjistit další potřebné údaje pro provedení analýzy.

Analýza byla zaměřena na následující kritéria:

- typ fúze – sloučení/splynutí, vnitrostátní/přeshraniční,
- právní formu zúčastněných společností,
- závislost zúčastněných společností,
- audit zúčastněných společností a auditorskou společnost,
- rozhodný den fúze.

Výsledky provedené analýzy

V roce 2010 bylo v České republice uskutečněno 394 fúzí, kterých se zúčastnilo 1001 společností a družstev. Ve většině případů se společnosti spojily sloučením, konkrétně 95 %, zbylých 5 % fúzí se uskutečnilo splynutím. Většina fúzí uskutečněných v roce 2010 v České republice byla s účastí českých společností. Pouze tři procenta uskutečněných fúzí bylo přeshraničních. Navíc pokud se podíváme na toto členění z pohledu nástupnických společností, tak pouze jedno procento fúzí bylo uskutečněno do zahraničí, čili se zahraniční nástupnickou společností.

Převládající právní formou společností, které v roce 2010 uskutečnily přeměnu ve formě fúze, je společnost s ručením omezeným. V roce 2010 se neúčastnila fúze žádná komanditní nebo veřejná obchodní společnost.

Podle grafu 1 se zdá, že evropská společnost se fúzí neúčastnila, graf je však v tomto ohledu díky zaokrouhlování zavádějící. Celkem se fúzí v uplynulém roce účastnily tři společnosti s touto poměrně novou právní formou.

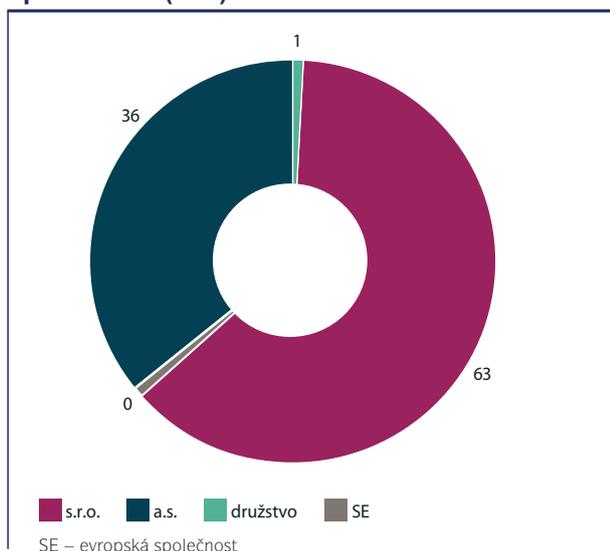
Z grafu 2 je patrné, že nejčastěji v roce 2010 docházelo ke spojování společností formou fúze u společností s ručením omezeným, které představuje 42 % všech fúzí, u akciových společností je to pouhých 17 %.

Druhý nejčastější způsob spojení je zánik společnosti s ručením omezeným v nástupnickou akciovou společnost. Ani v opačném případě, kdy akciové společnosti zanikají sloučením či splynutím ve společnost s ručením omezeným, není uvedené procento zanedbatelné.

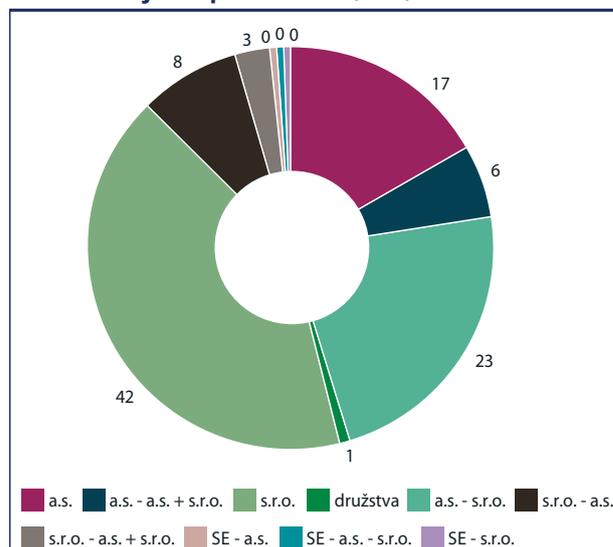
Celkem 99,7 % fúzí se uskutečnilo mezi závislými společnostmi (viz graf 3). Proto je důležité odlišit jednotlivé vztahy mezi zúčastněnými společnostmi. Celkem v 46 procentech se na fúzi podílely mateřské a dceřiné společnosti. Z toho 41 % případů připadá na sloučení dceřiných společností do mateřské společnosti, u zbylých pěti procent tomu bylo obráceně. Další významná procenta náleží sesterským společnostem, ale i společnostem se složitější vlastnickou strukturou. Jedním případem byla i fúze s podstatným vlivem nástupnické společnosti ve společnosti zanikající o velikosti 36 %.

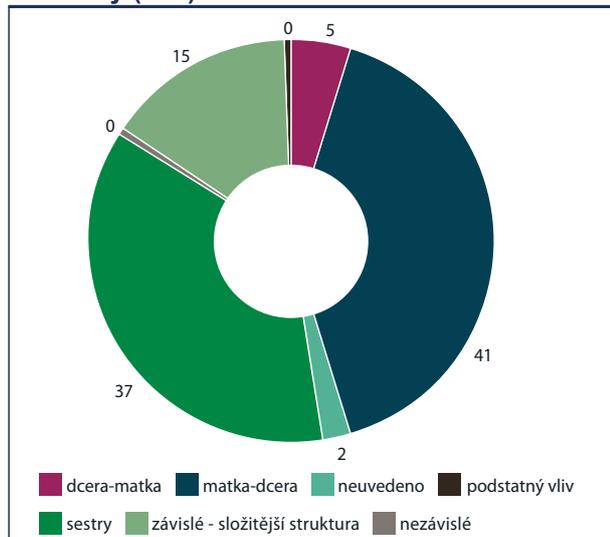
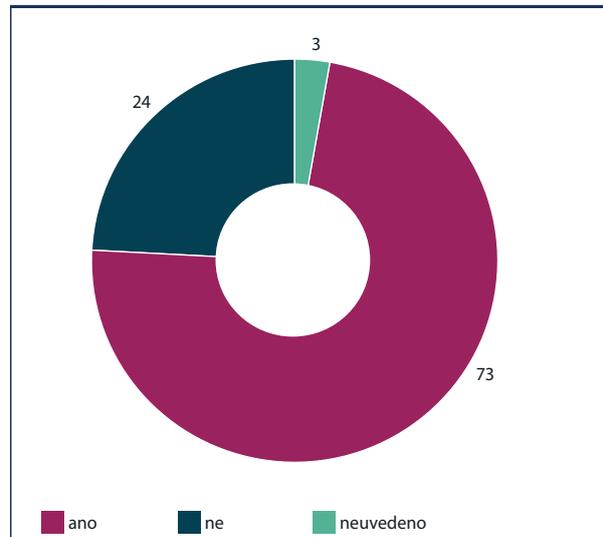
Audit účetních závěrek a zahajovací rozvahy byl proveden téměř ve třech čtvrtinách uskutečněných fúzí, jak ukazuje graf 4. U tří procent se nepodařilo

Graf 1: Právní forma zúčastněných společností (v %)



Graf 2: Kombinace právních forem zúčastněných společností (v %)



Graf 3: Členění fúzí dle vlastnické struktury (v %)**Graf 4: Audit účetních závěrek a zahajovací rozvahy (v %)**

zjistit, zda byl audit proveden nebo nikoliv, ve zbylých procentech fúzí neměly společnosti povinnost auditu.

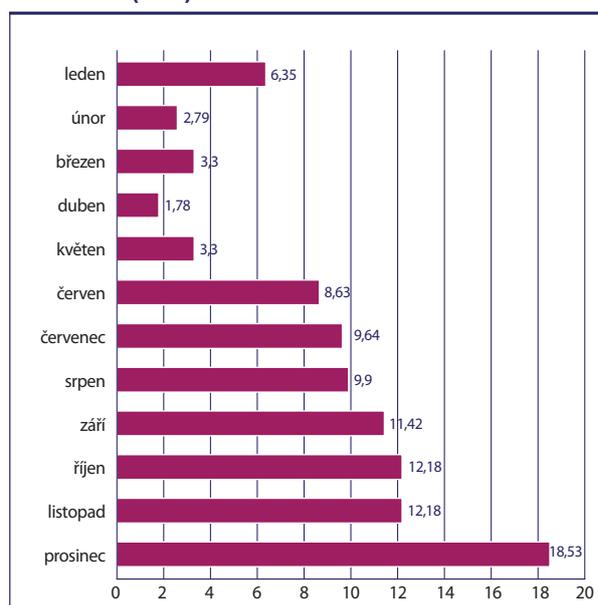
Tabulka níže obsahuje jména auditorských společností, které ověřovaly zahajovací rozvahu, případně účetní závěrku nástupnické společnosti minimálně u tří fúzí uskutečněných v roce 2010.

Graf 5 ukazuje, že počet fúzí za prvních pět měsíců je nižší než za samotný měsíc prosinec. Ten se vyznačuje i poměrně vysokým nárůstem oproti předcházejícím měsícům.



Auditorské společnosti

Auditorská firma	Počet fúzí
KPMG Česká republika Audit, s.r.o.	24
Ernst & Young Audit, s.r.o.	19
Deloitte Audit s.r.o.	15
NEXIA AP a.s.	11
PKM AUDIT Consulting s.r.o.	9
PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	9
A&CE Audit, s.r.o.	8
BDO Audit s.r.o.	4
BDO Prima CA s.r.o.	4
ECOVIS blf s.r.o.	4
Rödl & Partner Audit, s.r.o.	4
A & CE Auditoři a znalci Praha, spol. s r.o.	3
AUDIT AK CONSULT, s.r.o.	3
AUDIT CB s.r.o.	3
CCS Audit, s.r.o.	3
Ing. Ladislav Kozák s.r.o.	3
Mazars Audit s.r.o.	3
VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit s.r.o.	3

Graf 5: Vývoj počtu fúzí v jednotlivých měsících (v %)

Společnostmi stanovený rozhodný den fúze

Rozhodný den fúze	Počet společností (v %)	Rozhodný den fúze	Počet společností (v %)
neuvedeno	0,51	1.11.2009	0,51
1.1.2008	0,25	1.12.2009	0,76
1.4.2008	0,25	1.1.2010	74,87
1.1.2009	6,35	1.2.2010	0,25
1.2.2009	0,25	1.3.2010	0,51
18.2.2009	0,25	2.3.2010	0,25
1.3.2009	0,51	1.4.2010	1,52
1.4.2009	1,02	1.5.2010	0,51
1.7.2009	1,78	1.6.2010	0,25
1.8.2009	1,02	1.7.2010	2,79
1.9.2009	1,52	1.8.2010	0,25
1.10.2009	3,30	1.10.2010	0,51

Tabulka vlevo podává informaci o tom, že ve více než osmdesáti procentech uskutečněných fúzí byl za rozhodný den fúze zvolen první den kalendářního roku, čili první leden. V dalších 18 procentech je jako rozhodný den fúze zvolen první den měsíce, kterým není leden. Pouze v případě dvou fúzí byl zvolen jako rozhodný den fúze jiný den než první den měsíce.

Renata Kučerová

Ing. Renata Kučerová v roce 2011 vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, obor Účetnictví a finanční řízení podniku. V současné době pracuje v účetním oddělení stavební a developerské společnosti Trigema a.s.

Hlavní změny a novinky v zákoně o přeměnách



Petr Čech

Zákon č. 355/2011 Sb. s účinností od 1. ledna 2012 podstatně změnil zákon o přeměnách (ZPřem). Do české právní úpravy přeměn přinesl řadu nových možností, ale i některá omezení. K hlavním důvodům těchto změn a k několika konkrétním posunům viz rozhovor s profesorem Janem Dědičem, hlavním zpracovatelem předlohy, v tomto čísle časopisu Auditor.

Následující příspěvek vybírá další novinky, které mají dopady v praxi, neměly by proto uniknout pozornosti auditorů, znalců, účetních či ekonomických poradců, kteří se budou na přeměnách od nového roku podílet.

Na úvod je třeba předeslat, že popsané změny dopadnou teprve na přeměny realizované na základě projektů zpracovaných po účinnosti novely. Jestliže byl projekt té které přeměny vyhotoven ještě na Silvestra roku 2011, novela se přeměny (až na několik výjimek) nedotkne. Přeměna doběhne postaru, byť by se většina jejích kroků realizovala až v roce 2012 (včetně publicity projektu, schvalování valnou hromadou, zápisu do obchodního rejstříku). Starou úpravou by se také řídila práva, která oprávněným osobám případně vzniknou ještě i po zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Ke kterému okamžiku lze na projekt nahlížet jako na „zpracovaný“ ve smyslu stávající úpravy, zákon dosud nestanovil. Výkladem však bylo možné dospět k závěru, který se díky novele promítnul v zákoně o přeměnách jako nové ustanovení § 15 odst. 2. Projekt je podle něj vyhotoven, jakmile splňuje všechny náležitosti právního úkonu stanovené zákonem. To (kromě požadavků na obsah) znamená především podpisy osob oprávněných jednat jménem zúčastněných společností

a (v případě přeměn, kterých se účastní více osob, typicky fúze či rozdělení sloučením) navíc i doručení podepsaného vyhotovení projektu druhé, resp. ostatním smluvním stranám. Z hlediska vyhotovení projektu tak není důležité, kdy dojde k publicitě projektu (jeho založení do sbírky listin a zveřejnění oznámení o tom v Obchodním věstníku).

Z popsané koncepce současně plyne, že pokud byl projekt přeměny vyhotoven před 1. lednem 2012, přeměna nemůže těžit z nových možností, které novela otevírá. Řešení nabízí přechodné ustanovení čl. II bod 1. zákona č. 355/2011 Sb. Společníci nebo orgán příslušný ke schválení přeměny mohou rozhodnout, že přeměna se bude řídit již novelizovanou úpravou. Lze doporučit, aby takové rozhodnutí padlo hned zkraje procesu přeměny, nikoliv až spolu s rozhodnutím o jejím schválení. Dokud totiž rozhodnutí neexistuje, není možné novelu na přeměnu aplikovat. Veškeré kroky, které rozhodnutí předcházejí, by tak musely vyhovovat ještě staré dikci zákona, což by s novým režimem dalšího postupu bylo jen obtížně slučitelné.

Nové druhy přeměn v domácím kontextu

Novela předně rozšiřuje okruh možných přeměn, které se zúčastněným společnostem nabízejí k využití.

Základní čtveřice přípustných forem přeměn zůstává stejná. Zákon o přeměnách i v novelizovaném znění nadále počítá s fúzí (část druhá zákona), rozdělením (část třetí zákona), převodem jmění na společníka (část čtvrtá zákona) a změnou právní formy (část pátá zákona).

Nové jsou však některé možnosti v rámci těchto základních typů přeměn. To se týká zvláště fúzí. I nadále nebude možné kombinovat fúze osobních a kapitálových společností (komanditní společnost tak např.

nemůže fúzovat se společností akciovou). Mezi sebou však osobní i kapitálové společnosti mohou fúzovat bez dosavadních omezení. Z jakékoliv fúze dvou veřejných obchodních společností tak např. bude moci vzejít společnost komanditní. Stejně tak dvě společnosti s ručením omezeným budou moci fúzovat v nástupnickou akciovou společnost. To platí i pro fúze sloučením, při nichž nástupnická společnost při fúzi přetrvává. Konkrétně to znamená, že např. při fúzi dvou společností s ručením omezeným se nástupnická společnost této právní formy zápisem fúze do obchodního rejstříku změní na akciovou. Taková fúze tak – co do výsledku – v sobě vlastně zahrne i změnu právní formy nástupnické společnosti. Zákon přesto zdůrazňuje, že na přeměnu dopadnou jen ustanovení o fúzi; úprava změny právní formy se nepoužije. Podobně koncipované přeměny dosud zákon nepřipouštěl.

Dosavadní úprava rozdělení byla v této otázce benevolentnější. Zákon i před novelou umožňoval, aby z rozdělení osobních společností vzešly společnosti libovolné osobní formy a podobně se stavěl také k formě nástupnické společnosti při rozdělení společností kapitálových. Novela pro jistotu zdůrazňuje (podobně jako u fúzi), že i když se v rámci rozdělení sloučením změní právní forma nástupnické společnosti, nepoužijí se ustanovení o změně právní formy. Od akciové společnosti tak např. bude možné odštěpit část jmění a sloučit ji s jinou akciovou společností, která v rámci rozdělení přejde na formu společnosti s ručením omezeným, aniž bude možné na takovou přeměnu po právní stránce nahlížet i jako na změnu právní formy. Uplatní se pouze právní režim rozdělení. Uvedená volnost se nicméně netýká rozdělované společnosti při odštěpení. Její právní forma musí zůstat stejná jako před odštěpením, ledaže by se rozdělení současně kombinovalo s postupem pro změnu právní formy. Toto omezení platilo již před novelou a prosadí se i dál.

Ani na základních šesti podtypech rozdělení se věcně nic nemění, zjednodušuje se však terminologie (a zpřesňuje). Zákon nově rozlišuje dvě základní množiny rozdělení. Pojem odštěpení je starý. Zahrnuje typy rozdělení, při nichž rozdělovaná společnost zůstává existovat, jen se od ní odštěpuje jedna či více částí jmění do jedné či více nástupnických společností. Nemění se ani tři podtypy odštěpení: odštěpení se vznikem nové nebo nových společností nebo družstev, odštěpení sloučením a kombinace obou předchozích variant. K tomu nově přistupuje tzv. rozštěpení. Tato formálně nová množina pojímá ty stávající typy rozdělení, při kterých rozdělovaná společnost zaniká: rozštěpení se vznikem nových společností nebo družstev, rozštěpení sloučením a kombinací obou předchozích variant. Uvedený pojmoslovný systém umožňuje lépe pracovat s jednotlivými ustanoveními. Hovoří-li ustanovení obecně o rozdělení, dopadá na všechny jeho typy. Zmiňuje-li rozštěpení, míří jen na varianty se zánikem rozdělované společnosti (zákon ji nově

pojmenovává jako zanikající). Ustanovení o odštěpení se zase týkají jen těch variant rozdělení, při kterých rozdělovaná společnost pokračuje v existenci i po rozdělení. Některá ustanovení měla shodně dopadnout na rozštěpení i odštěpení určitého typu (např. na rozštěpení sloučením i na odštěpení sloučením). Zákon pak logicky pojednává o rozdělení tohoto typu (tedy např. o rozdělení sloučením).

Také právní úprava převodu jmění na společníka se dočkala částečné liberalizace. Projevuje se u komanditní společnosti. Přejímajícím společníkem se až dosud mohl stát jen komplementář. Novela omezení opouští. Jmění komanditní společnosti tak bude moci převzít i její dosavadní komanditista. Zpřísňují se naproti tomu podmínky převodu u kapitálových společností. Dosud postačovalo, měl-li přejímající společník ve společnosti s ručením omezeným či v akciové společnosti 90% podíl na základním kapitálu. Nově zákon o přeměnách vyžaduje, aby přejímající společník současně disponoval 90% podílem na hlasovacích právech. Pro všechny typy společností se také zpřesňuje, že přejímající společník musí být podnikatelem nejen ke dni podání návrhu na zápis převodu jmění do obchodního rejstříku (jak platilo dosud), nýbrž nově také ke dni vyhotovení projektu převodu jmění.

Právní úprava změny právní formy se – co do základní typologie – naproti tomu nezměnila.

Nové druhy přeměn v přeshraničním kontextu

Ke zmíněnému výčtu „domácích“ přeměn u každé z dosavadních forem nově přistupuje její přeshraniční varianta. Kromě přeshraničních fúzí (které zákon doteď jako jediné podrobně upravoval; hlava IX v části druhé) se tak do zákona dostává rozsáhlá úprava přeshraničních rozdělení (hlava IX v části třetí), přeshraničního převodu jmění na společníka (hlava VI v části čtvrté) a přeshraničního přemístění sídla (hlava V a VI v části páté). Přeshraniční přemístění sídla znamená v podstatě přeshraniční změnu právní formy, proto je také jeho právní úprava začleněna právě do části páté zákona, věnované jinak změně právní formy. Důvod, proč zákon použil jinou terminologii a v přeshraniční souvislosti přímo nezmiňuje změnu právní formy, tkívá v tom, že v rámci přemístění sídla z České republiky zákon počítá s možností, aby (připustí-li to stát nového sídla) společnost zachovala dosavadní právní formu a její vnitřní poměry se i v zahraničí dál řídily českým právem (§ 384f odst. 1). Přeshraniční přemístění sídla tak nebude vždy znamenat změnu právní formy. Označení „přeshraniční změna právní formy“ by tudíž nebylo přiléhavé. V drtivé většině případů ale přeshraniční přemístění sídla se změnou právní formy spojeno bude.

Přeshraniční kontext přeměny je (jako tomu bylo dosud u přeshraničních fúzí) omezen vždy jen na členské státy Evropské unie, resp. Evropského hospodářského prostoru (zahrnující kromě členů Evropské unie ještě též Lichtenštejnsko, Norsko a Island). Přeměny z jiných států či do nich přípustné nejsou. Každá

z přeshraničních forem přeměny důsledně zahrnuje jak variantu „exportní“, tj. z České republiky do jiného členského státu, tak „importní“, z jiného členského státu k nám. K tomu je ovšem nutno podotknout, že v Evropské unii byla dosud harmonizována jen problematika přeshraničních fúzí kapitálových společností (popř. družstev). O harmonizaci přeshraničního průběhu dalších forem přeměn se teprve uvažuje (v první fázi půjde nejspíš jen o přeshraniční rozdělení). V řadě členských států tudíž chybí ustanovení, která by navázala na systém naší nové úpravy. I když tedy české právo danou formu přeměny přeshraničně připouští, je otázkou, jak obtížné bude takovou přeměnu zrealizovat ve vztahu ke konkrétnímu členskému státu. Potenciálně zúčastněným společnostem lze proto doporučit, aby se důkladně informovaly o možnostech toho kterého národního práva, dříve než učiní kroky k realizaci takové přeměny.

Povaha projektu přeměny

Novela výslovně stanoví, co dosud teorie a judikatura jen dovozovaly, že totiž projekt přeměny má povahu písemného právního úkonu (§ 15 odst. 2 ZPřem). Účastní-li se přeměny jediná společnost (změna právní formy, rozdělení se vznikem nových společností nebo družstev), jedná se o úkon jednostranný. Podílí-li se na přeměně více společností (fúze, rozdělení sloučením nebo kombinací se sloučením, převod jmění na společníka), půjde o úkon vícestranný, tedy smlouvu. S tím souvisí okamžik jeho vyhotovení. Jakmile projekt splňuje náležitosti toho kterého typu právního úkonu, stává se platným.

Upřesňuje se i to, že projekt přeměny podepisují všechny osoby zúčastněné na přeměně (§ 15 odst. 1 ZPřem). Jejich statutární orgány pouze zabezpečují splnění této povinnosti. To neznamená, že v konečném důsledku musí tyto orgány jménem zúčastněných společností také jednat. Jako kterýkoliv písemný právní úkon jej zúčastněná společnost může učinit i prostřednictvím jiných osob oprávněných jednat jejím jménem v této věci, tedy např. skrze svého zástupce v plné moci (např. advokáta).

Schválení projektu přeměny (vyžaduje-li se) je od roku 2008 již jen předpokladem účinnosti, nikoliv platnosti projektu přeměny, jak tomu bylo před přijetím zákona o přeměnách. Na tomto principu novela nic nemění. Změny se však týkají schvalování projektu a s tím související otázky jeho formy. Obecně lze říci, že pokud se v žádné zúčastněné společnosti nevyžaduje schválení přeměny (tzv. fúze či rozdělení nahoru), musí mít projekt formu notářského zápisu. Takový projekt potom nabývá účinnosti již podpisem osob oprávněných jednat jménem osob zúčastněných na přeměně.

Závaznost projektu přeměny

Jakmile projekt nabude účinnosti, zúčastněné společnosti zavazuje jako kterýkoliv jiný právní úkon, resp. smlouva, jejíž se staly stranou. K jeho zrušení či změně tak mohou přistoupit jen za předpokladů, které zákon stanoví pro běžné úkony či smlouvy. Zákon

o přeměnách to nově vyjadřuje v § 6 odst. 2. Stanoví, že (nejde-li o přeměnu, jíž se účastní pouze jedna osoba) o zrušení přeměny, která byla schválena všemi zúčastněnými osobami, lze rozhodnout jen v případě, nastala-li právní skutečnost, s níž je spojen zánik závazků z projektu přeměny. Konkrétně to znamená, že zúčastněné společnosti se buď (ve stejné formě, ve které vyhotovily projekt) domluví na zrušení projektu, nebo některá z nich od projektu odstoupí (za podmínek, za kterých je možné jednostranně odstoupit od smlouvy), anebo nastane jiná skutečnost, se kterou zákon spojuje zánik závazku (např. sjednají-li si zúčastněné společnosti v projektu rozvazovací podmínku, která se naplní). Jinak zúčastněná společnost nemůže účast na přeměně po účinnosti projektu jednostranně odříct, i kdyby tak rozhodla její valná hromada.

Publicita projektu

Jakmile má projekt přeměny náležitosti právního úkonu, lze jej publikovat. Zákon dosud znal jedinou formu této publicity – vložení do sbírky listin rejstříkového soudu a zveřejnění oznámení o tom v Obchodním věstníku (§ 33 ZPřem). Změny v unijním právu umožnily doplnit další způsob. Podle § 33a ZPřem lze projekt uveřejnit na internetové stránce zúčastněné společnosti. Zákon stanoví podmínky, které je třeba dodržet (přístup k takové stránce musí být zásadně nepřetržitý, publikované dokumenty je třeba opatřit zaručeným elektronickým podpisem aj.). Oznámení o tom, že projekt byl uveřejněn a kde se tak stalo, je nicméně vždy nutno zveřejnit v Obchodním věstníku, jako dosud. Účastní-li se přeměny více společností, není vyloučeno, aby každá publikovala projekt po svém. Jedna z fúzujících společností projekt fúze vloží do sbírky listin, jiná jej zpřístupní na své internetové stránce.

Ke schválení přeměny nelze přistoupit dříve, než uplyne měsíc od splnění obou podmínek (uveřejnění projektu či jeho založení do sbírky listin a zveřejnění oznámení o tom v Obchodním věstníku). Pouze v případě přemístění sídla do zahraničí se lhůta prodlužuje o další měsíc (§ 384k ZPřem). Rozhodne-li se zúčastněná společnost pro internetovou publicitu projektu, musí ji zajistit ještě i měsíc poté, co v této společnosti došlo ke schválení přeměny. Totéž platí, jestliže příslušný orgán přeměnu neschválí.

Pokud se přeměna po vyhotovení projektu již neschvaluje, slouží měsíční lhůta, před jejímž uplynutím jinak přeměnu nelze schvalovat, jako lhůta, do jejíhož uplynutí nelze podat návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku (§ 95b odst. 3, § 132 odst. 1, § 287b odst. 3, § 306a odst. 3 ZPřem).

Rozhodný den

Podstatnou změnou v úpravě rozhodného dne je možnost jeho určení do budoucna. Rozhodný den tak může následovat po dni vyhotovení projektu přeměny a dokonce i jeho schválení v zúčastněných společnostech. Nejpozději se rozhodný den musí shodovat se dnem

zápisu fúze, rozdělení či převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku (§ 10 odst. 3 ZPřem).

S tím souvisí řada změn napříč zákonem o přeměnách. Mnohé reflektují, že využijí-li zúčastněné společnosti možnost určení rozhodného dne do budoucna, nebudou mít v době vyhotovení, publicity a často ani schvalování projektu k dispozici své konečné účetní závěrky ani zahajovací rozvahu nástupnické společnosti. Zákon proto např. upouští od požadavku předchozí publicity těchto dokumentů. To se logicky týká jen případů, ve kterých bude rozhodný den stanoven až na pozdější datum, než je den schválení přeměny. Některé změny jsou však obecné a dopadnou i na přeměny, ve kterých bude rozhodný den předcházet vyhotovení projektu přeměny, jako tomu bylo dosud. Zákon tak např. nikdy nevyžaduje, aby součástí projektu přeměny bylo určení, v jaké struktuře nástupnická společnost přebírá složky vlastního a cizího kapitálu zanikající společnosti. Rozhodnutí o bilančních dopadech přeměny do složek vlastního a cizího kapitálu (vyjma ovšem kapitálu základního) tak bude vždy jen na statutárních orgánech zúčastněných, resp. nástupnické společnosti. Společníci tento proces nebudou moci ovlivnit.

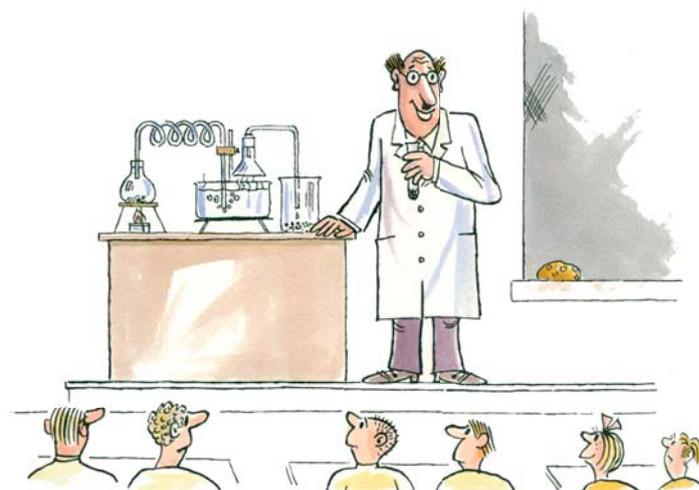
Je ovšem třeba zdůraznit, že rozhodný den bude vždy nutné určit jako konkrétní datum. Není myslitelné formulovat jej vazbou na nějaký den v budoucnu, o němž předem není jisté, zda a kdy nastane. Nelze tak uvažovat ani o tom, že projekt by jako rozhodný den přeměny uváděl „den zápisu přeměny do obchodního rejstříku“. Tento den sice podle zákona představuje nejzazší datum, na které je možné rozhodný den určit. To však nic nemění na závěru, že takto označit rozhodný den v projektu přeměny nelze. V opačném případě by se nemohlo prosadit pravidlo, podle něhož návrh na zápis přeměny nemůže o více než 12 měsíců následovat po rozhodném dnu (§ 10 odst. 3 ZPřem). Na tomto pravidle je přitom nutné trvat. Účetní, daňové i právní důsledky jeho popření by byly závažné. Pokud by byl rozhodný den formulován právě jako „den zápisu přeměny do obchodního rejstříku“, záleželo by jen na zúčastněných společnostech, jak dlouho by otály s podáním návrhu na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Jelikož roční omezení by se fakticky neuplatnilo, mohlo by období od vyhotovení a schválení projektu přeměny do jejího zápisu do obchodního rejstříku činit i několik let, především by však prakticky nikdy nemuselo skončit.

S tím souvisí otázka, jak hluboko do budoucna lze rozhodný den posouvat, byť by byl i určen konkrétním datem. Teoreticky je možné tak činit neomezeně. Rozhodný den fúze, jejíž projekt bude vyhotoven a schválen v průběhu roku 2012, by zřejmě mohl být stanoven i na některé datum v roce 2013, ba i pozdější. V žádném případě to ale nelze doporučit; riziko odpovědnosti za škodu by při takovém postupu bylo příliš vysoké. Od rozhodného dne se odvíjí řada právních důsledků. Např. výměnný poměr, který je v projektu třeba uvést od počátku, se musí stanovit

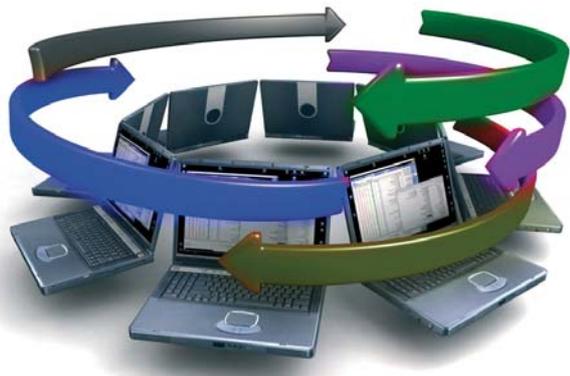
k rozhodnému dni. Jeho přiměřenost se potom přezkoumává právě vzhledem k poměrům panujícím v rozhodný den, rozhoduje-li soud o právu na dorovnání. Těžko si představit, jak by na počátku roku 2012 mohl někdo kvalifikovaně odhadnout a později obhájit, jaký výměnný poměr bude přiměřený okolnostem, které nastanou teprve za dva roky či více.

Přeměna nesmí nadmíru ohrozit vlastní kapitál nástupnické společnosti

Zúčastněné společnosti a jejich ekonomičtí poradci by neměli přehlédnout ani pravidlo nově formulované v § 5a ZPřem. Týká se nástupnických společností s ručením omezeným a akciových. Do kontextu přeměn promítá požadavek § 193 odst. 1 obchodního zákoníku. S odvoláním na něj bylo možné platnost pravidla dovodit výkladem i vzhledem ke stavu před novelou. Aby však odpadly pochybnosti, novela pravidlo přejala výslovně. Stanoví, že jestliže ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti vyplývá, že celková ztráta nástupnické společnosti dosáhne následkem přeměny takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů by neuhrazená ztráta dosáhla nejméně poloviny základního kapitálu nebo to lze s ohledem na všechny okolnosti předpokládat, nemůže rozhodný den přeměny následovat po vyhotovení projektu přeměny a přeměna může být zapsána do obchodního rejstříku, jen jestliže osoby zúčastněné na přeměně doloží znalecký posudek, z něhož vyplývá, že přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti. Znalec se tak bude muset orientovat nejen v účetnictví, ale i v reálných poměrech zúčastněných společností. Na jejich základě potom např. bude argumentovat, že v bilanci těchto společností jsou skryty natolik významné rezervy, které dle účetních předpisů není možné promítnout do vlastního kapitálu (např. nárůst reálné hodnoty nemovitého majetku po jeho pořízení), že navzdory



A na podobných principech slučování je založena fúze mnoha našich podniků, a vždy hrozí nebezpečí exploze. Kresba: Ivan Svoboda



poklesu vlastního kapitálu nehrozí nástupnické společnosti majetkové potíže.

Ustanovení tak otevírá prostor pro další využití ekonomických znalců v procesu přeměn. Zákon ustanoví, že znalec musí být pro tyto účely jmenován soudem (§ 28 ZPřem a contrario). Vzhledem k použité terminologii lze však dovozovat, že společnost bude nucena vybrat jej z téhož seznamu, z něhož by jej jmenoval soud, kdyby tak činil pro účely stanovené v § 28 ZPřem. Rovněž na tohoto znalce potom nepochybně dopadnou zvláštní ustanovení o odpovědnosti za škodu obsažená v § 50 ZPřem.

Sankce za porušení pravidla jsou citelné. Nebudou-li splněny požadavky § 5a ZPřem a přeměna bude přesto zapsána do obchodního rejstříku, soud nástupnickou společností i bez návrhu zruší a nařídí její likvidaci. Nástupnická společnost se tomuto trestu vyhne leda tak, že dodatečně (nejpozději v řízení o svém zrušení) předloží znalecký posudek dokládající skutečnosti uvedené v § 5a odst. 1 ZPřem.

Mohlo by se zdát, že aplikaci pravidla se zúčastněné společnosti snadno vyhnou tím, že rozhodný den rovnou stanoví do budoucna. Tím pádem nebudou mít předem k dispozici zahajovací rozvahu, která by mohla signalizovat stav, jemuž má pravidlo čelit. Tak snadné to ale zúčastněné osoby mít nebudou. Výkladem bude třeba dovodit, že společnosti, které zvolí tento postup, budou povinny notáři i rejstříkovému soudu jiným způsobem doložit, že situace, o níž pojednává § 5a ZPřem, v jejich případě nenastane. Jelikož nebudou mít k dispozici konečné účetní závěrky zúčastněných společností ani zahajovací rozvahu společnosti nástupnické, budou nuceny vyjít z aktuální bilanční situace zúčastněných společností a na jejím základě zkusmo odhadnout stav k rozhodnému dni, jak se nejspíš projeví v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti. Jestliže se zmylí, ponесou za to plnou odpovědnost.

Ochrana věřitelů

Právní ochrana věřitelů v procesu přeměn také doznala změn. Jejich účelem je tuto ochranu spíše posílit.

Povinnost upozornit věřitele na práva, která jim přiznává zákon o přeměnách, se přesouvá do obecné (první) části zákona. Až dosud byla úprava této povinnosti roztroušena po celém zákoně a obsahově nejednotná. Zúčastněná společnost je nově povinna publikovat

upozornění v Obchodním věstníku alespoň měsíc před schválením přeměny [§ 33 odst. 1 písm. b) ZPřem]. Pokud se přeměna neschvaluje, nelze před uplynutím této lhůty podat návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Při přemístění sídla do zahraničí se lhůta prodlužuje o další měsíc (§ 384k ZPřem). Rozhodne-li se zúčastněná společnost pro elektronickou publicitu projektu, uveřejnění rovněž upozornění pro věřitele na své internetové stránce (§ 33a odst. 1 ZPřem). V Obchodním věstníku potom ve stejné lhůtě zveřejní odkaz na tuto stránku a datum, kdy na ní upozornění uveřejnila (§ 33a odst. 4 ZPřem).

Společnosti měnící právní formu na druhé straně ocení zrušení § 370 ZPřem. Do účinnosti novely se v něm vyžadovalo, aby osoba, která změnila právní formu, bez zbytečného odkladu po zápisu přeměny do obchodního rejstříku oznámila každému známému věřiteli ke dni tohoto zápisu, že může žádat zajištění svých pohledávek, o kterých to stanoví zákon. Po novele postačí i věřitele těchto společností informovat prostřednictvím upozornění publikovaného spolu s projektem (§ 33 nebo § 33a ZPřem).

Ochrana věřitelů slouží také série omezení, která se nově prolínají celým zákonem a vylučují, aby společnosti vyplácely v souvislosti s přeměnou jakákoliv plnění svým (bývalým) společníkům, dokud přiměřeně nezajistí věřitele, kteří o to požádali v zákonné lhůtě. Týká se to např. výplaty doplatku (viz např. § 70 odst. 4 ZPřem a řadu dalších) či plnění odpovídajících snížení základního kapitálu při přeměně (viz např. § 80 odst. 3 ZPřem a řadu dalších). Jelikož lhůta pro přihlášení pohledávek věřitelů činí šest měsíců od okamžiku, kdy se zápis přeměny do obchodního rejstříku stal účinný vůči třetím osobám (§ 35 odst. 1 ZPřem), plyne z toho, že k výplatě těchto plnění nelze přikročit dříve než více než půl roku od zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Výjimku by mohly tvořit snad jen případy, ve kterých zúčastněné společnosti žádné věřitele nemají anebo všechny věřitele přiměřeně zajistily ještě před uplynutím uvedené lhůty.

Významně se mění také systém ochrany věřitelů při rozdělení. V souladu s požadavky unijního práva zákon opouští dosavadní úpravu, podle níž se ručení rozdělované či nástupnické společnosti nevztahovalo na závazky, které byly přiměřeně zajištěny v souladu s obecnou úpravou (§ 35 ZPřem). Znamená to tedy, že do budoucna bude rozdělovaná společnost (při odštěpení) ručit také za *zajištěné* závazky, které přešly na některou z nástupnických společností, a naopak. Ručení nástupnické společnosti bude ze zákona zajišťovat i závazky, které zůstaly v rozdělované společnosti či přešly na jinou nástupnickou společnost, byť byly v procesu přeměny zajištěny postupem dle obecné úpravy. Ve stejném duchu se zákonného ručení nelze dovolávat při posuzování předpokladů pro zajištění v rámci přeměny. Zákon zkrátka důsledně ctí princip, dle něhož se ochrana zajištěním nijak nedotýká rozsahu zákonného ručení rozdělované a nástupnických společností za vzájemné závazky a naopak (viz k tomu nové formulace ustanovení § 257 až 269 ZPřem).

Nová úprava také musela částečně modifikovat limity zákonného ručení nástupnických společností za závazky, které zůstaly v rozdělované, anebo přešly na zbylé nástupnické společnosti. Až dosud se u těchto společností vycházelo z částky ocenění jmění, které na ně přešlo v rámci rozdělení. Nově toto ocenění nebude vždy k dispozici, když zákon od něj umožňuje v řadě případů upustit. Rozsah ručení bude v takovém případě limitován částkou vlastního kapitálu nástupnické společnosti vykázané v její zahajovací rozvaze (§ 257 odst. 2 ZPřem). To může oproti dnešnímu stavu v konkrétním případě znamenat zúžení, ale i rozšíření rozsahu ručení, než by odpovídalo reálné hodnotě jmění, které na společnost přešlo v rámci rozdělení. Lepší řešení ale nebylo po ruce.

Ochrana společníků

Institut práva na dorovnání jako základního nástroje ochrany společníků pro případ nepřiměřeného výměnného poměru či vypořádání zakotvovalo již dosavadní znění zákona. Novela k němu přináší několik dílčích doplnění.

Zákon předně vyjasňuje, že přiměřenost výměnného poměru (spolu s případnými doplatky) při fúzi či rozdělení je třeba posuzovat vzhledem ke stavu, který existoval k rozhodnému dni (§ 45 odst. 1 ZPřem). Pozdější vývoj jmění zúčastněných společností právo na dorovnání nemůže založit. Stanoví-li proto projekt za rozhodný den předcházející vyhotovení projektu, vyjdou zúčastněné společnosti při určení výměnného poměru ze stavu panujícího k tomuto dni. Případný přezkum před soudem se potom omezí již jen na kontrolu správnosti závěrů učiněných z těchto výchozích údajů. Zvolí-li však strany za rozhodný den budoucí, pustí se vzhledem k právu na dorovnání na tenký led. Vstupní údaje pro určení výměnného poměru budou mocí jen odhadovat. Jaký bude skutečný stav jmění zúčastněných společností k rozhodnému dni, půjde ověřit až v budoucnu. Spletou-li se zpracovatelé projektu a skutečné poměry budou k rozhodnému dni jiné, vznikne oprávněným osobám právo na dorovnání a zpracovatelům (nebo jejich ekonomickým poradcům) odpovědnost za škodu. I to je jedna z nevýhod stanovení rozhodného dne do budoucna.

Při popsané konstrukci ale hrozilo, že v případě rozhodného dne připadajícího na datum předcházející vyhotovení projektu přeměny nebudou společníci nijak chráněni před vývojem jmění zúčastněných společností, ke kterému by došlo od rozhodného dne do zápisu přeměny do obchodního rejstříku a který by ke dni zápisu přeměny odůvodňoval jiný výměnný poměr. Toto rozmezí přitom v konkrétním případě může činit i více než rok. Za tím účelem zákonodárce doplnil systém ochrany společníků o tzv. právo na odkoupení obchodního podílu nebo akcií při změně jmění (§ 49a až § 49d ZPřem). Společník či akcionář se budou moci ve lhůtě dvou měsíců od zápisu fúze či rozdělení do obchodního rejstříku domáhat odkoupení svých

podílů či akcií v nástupnické společnosti za cenu, která odpovídá jejich reálné hodnotě ke dni předcházejícímu zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Zákon sice zmiňuje hodnotu ke dni předcházejícímu rozhodný den (§ 49b odst. 1 ZPřem). To je však nesmysl a chyba, kterou bude nutné překlenuvat výkladem. Při konstrukci textu zákona by se úprava práva na odkup minula účinkem. Jestliže institut má oprávněnou osobu chránit před vývojem jmění od rozhodného dne do zápisu fúze či rozdělení do obchodního rejstříku, není možné cenu, za kterou od ní nástupnická společnost podíl či akcie odkoupí, odvíjet od stavu ke dni předcházejícímu rozhodnému dni. Text vládního návrhu na tomto místě správně hovořil o dni předcházejícímu zápisu fúze či rozdělení do obchodního rejstříku. Ke změně při projednávání ve sněmovně došlo vinou nedorozumění. Ustanovení tak bude třeba interpretovat v souladu s jeho zřejmým účelem. Ten lze naplnit jedině při odkupu za tržní cenu ke dni předcházejícímu zápisu fúze či rozdělení do obchodního rejstříku.

Novela váže výkon práva na odkup na několik podmínek. Pro ekonomické či účetní poradce je podstatné, že zákon vyžaduje, aby nástupnická společnost určila znalce, který se vyjádří nejen k meritosti žádosti (tedy k tomu, zda vývoj jmění v zúčastněných společnostech po rozhodném dni odůvodňuje jiný, pro žadatele příznivější, výměnný poměr), ale také uvede reálnou hodnotu žadatelova podílu či akcií ke dni před zápisem fúze či rozdělení do obchodního rejstříku. Znalec ani v tomto případě nemusí být jmenován soudem (§ 28 ZPřem a contrario), společnost jej nicméně vybere z téhož seznamu, z něhož by jej jmenoval soud. Potvrdí-li znalec žadatelův předpoklad, vznikne společnosti povinnost odkoupit podíl či akcie za cenu uvedenou v posudku. Ukáže-li se, že se žadatel mýlí, právo odkupu mu nejenže nevznikne, nýbrž společnost po něm naopak bude moci vymáhat úhradu nákladů, které účelně vynaložila na znalecký posudek.

Závěrem

Úplný výčet byt i důležitých změn, které z novely vyplývají, zdaleka přesahuje možnosti tohoto příspěvku. Jejich podrobná analýza (včetně např. nové úpravy přeshraničních přeměn) by vydala na celou monografii. Předchozí odstavce postihují snad alespoň nejpodstatnější novinky, které při přípravě projektů přeměny a jejich realizaci nelze pominout. Současně dokládají rozsah i význam novely, srovnatelné snad jen se samotným přijetím zákona o přeměnách v roce 2008.

Petr Čech

JUDr. Petr Čech, LL.M. je odborným asistentem na katedře obchodního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Vedle toho působí jako counsel v advokátní kanceláři Glatzová & Co. Publikuje a přednáší o právní úpravě kapitálových společností a obchodních závazkových vztahů.

Změny účetních předpisů od 1. ledna 2012 ve vazbě na přeměny



Jana Skálová

Novela zákona o přeměnách zveřejněná pod číslem 355/2011 Sb. přinesla významné změny, které se dotkly účetnictví společností účastnících se přeměn. Proto součástí zákona č. 355/2011 byla také novela zákona o účetnictví a na ni navázala novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., která byla zveřejněna ve Sbírce zákonů pod číslem 413/2011 dne 22. prosince

2011 (dále jen „vyhláška“). Dále pak byly upraveny také České účetní standardy, které byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 9/2011. Novým postupům v účetnictví zúčastněných společností je věnován následující text.

Rozhodný den

Rozhodný den je vymezen v § 11 zákona o přeměnách jako den, od kterého se jednání zanikající či rozdělované obchodní společnosti považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti. Při přípravě přeměny po 1. lednu 2012 je možno stanovit rozhodný den flexibilně v tomto intervalu:

- a) rozhodný den nesmí předcházet o více než 12 měsíců okamžiku, kdy je podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku,
- b) rozhodný den může být stanoven nejpozději na den zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Rozhodný den je tedy možno stanovit na počátku procesu přípravy přeměny (tj. jako den předcházející vypracování a schválení projektu přeměny), ale i na konec procesu (tj. jako den následující po vypracování a schválení projektu přeměny), nejpozději jako den zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Tato úprava rozhodného dne umožní fúze českých společností se společnostmi s různou právní úpravou rozhodného dne. Bude-li chtít česká společnost fúzovat např. s německou společností, je nutno stanovit rozhodný den před zpracováním a schválením projektu fúze. Pokud ale česká společnost chce realizovat fúzi s polskou či maďarskou společností, bude za rozhodný den zvoleno až datum zápisu fúze do obchodního rejstříku, tj. právní účinky fúze.

Volit mezi těmito alternativami mohou české fúzující společnosti podle podmínek a právní úpravy státu, z něhož jsou další společnosti zúčastněné na přeshraniční fúzi. České společnosti tím získávají nespornou konkurenční výhodu, obdobný postup byl zvolen na Slovensku od 1. ledna 2010. Možnost volby však mají také české společnosti při ryze tuzemských

přeměnách. Vzniká tedy otázka, zda od roku 2012 tak budou české společnosti při tuzemských fúzích spíše postupovat „po staru“, nebo zda se budou přiklánět k nové možnosti.

Základní změny v účetnictví při přeměnách je možno rozdělit do dvou základních okruhů:

- 1) koncepční změny v účetním zachycení přecenění na reálnou hodnotu,
- 2) změny vyvolané flexibilitou rozhodného dne.

Ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti

Zákon o přeměnách vyžaduje, aby rozdělovaná či zanikající společnost nechala ocenit své jmění znalcem jmenovaným soudem, a to zejména v případech, kdy vzniká nová nástupnická společnost nebo nástupnická společnost zvyšuje základní kapitál ze jmění zanikající či rozdělované společnosti.

Ocenění jmění 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. Novela vyhlášky pro okamžik ocenění zavádí pojem „rozhodný den pro ocenění“, čímž se rozumí den, k němuž byla sestavena účetní závěrka využitá pro ocenění jmění posudkem znalce pro projekt přeměny společnosti.

Hlavní koncepční změnou je skutečnost, že ocenění jmění nebude účtováno do účetnictví zanikající či rozdělované společnosti, nebude tedy zkruslovat údaje poslední účetní závěrky zanikající společnosti.

Ocenění jmění bude:

- a) zaúčtováno do účetnictví po otevření účetních knih k rozhodnému dni,
- b) bude zobrazeno v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti.

Uvedený postup tak přinese tyto výhody:

- 1) Odstraní se příprava dvou účetních závěrek, které v minulosti byly sestavovány, pokud k realizaci fúze přistoupily zúčastněné společnosti až po sestavení řádné účetní závěrky a rozhodný den stanovily na první den účetního období. Odstranění sestavení a auditu dvou účetních závěrek přinese snížení transakčních nákladů.
- 2) Proces účetního zobrazení fúze se přiblíží účetnímu zobrazení jiných akvizičních postupů. Při vkladu podniku či koupi podniku je účtován obdobně nově nabytý majetek u nabyvatele řádnými účetními zápisy do účetnictví nabyvatele.
- 3) Tento postup bude uplatňován pro zahraniční i tuzemské fúze, takže již nebude mezi nimi koncepčních rozdílů v účetním zobrazení.

Postup účetního zobrazení přecenění v aktivech

Pro zaúčtování přecenění se předpokládá využití techniky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, což uvádí vyhláška v ustanovení § 54 odst. 2, když odkazuje na využití ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) bod 1 a 2 zákona o účetnictví.

Goodwill vzniká, je-li k dispozici výnosové ocenění jmění (tj. ocenění, kde je výsledná hodnota tvořena jedním číslem) a zároveň máme k dispozici také položkové ocenění majetku a závazků, které tvoří dané jmění. Pokud od hodnoty všech oceňovaných položek majetku odečteme hodnotu všech oceňovaných položek závazků, získáme – zjednodušeně řečeno – hodnotu jmění stanovenou substanční metodou ocenění. Výsledek ocenění dosažený výnosovou metodou se ve většině případů liší od výsledku ocenění dosaženého substanční metodou. Goodwill pak představuje rozdíl mezi hodnotou dosaženou výnosovým oceněním a hodnotou získanou substančním oceněním.

V praxi se při účtování postupuje tak, že se nejdříve k jednotlivým složkám majetku a závazků přiřčujeme hodnotu přecenění (tj. rozdíl mezi reálnou hodnotou a stávající účetní hodnotou konkrétního aktiva), se souvztažným zápisem do položky A.II.4. – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností ve vlastním kapitálu. Následně pak dojde k vyčíslení a zaúčtování goodwillu, opět se souvztažným zápisem do položky A.II.4. – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností.

Goodwill se na základě ustanovení § 6 odst. 3 písm. d) vyhlášky odepisuje rovnoměrně, od rozhodného dne přeměny, zpravidla 60 měsíců. Odepisovat goodwill je možno i po dobu delší než 60 měsíců, což musí být zdůvodněno v příloze k účetní závěrce. Goodwill vzniklý při přeměně nemá daňové dopady, odepisuje se pouze účetně.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku je podle ustanovení § 7 odst. 10 vyhlášky představován rozdílem mezi hodnotou ocenění majetku podle posudku znalce (většinou zpracovaného za využití výnosové metody ocenění) a součtem stávajících účetních hodnot majetku po odečtení součtu stávajících účetních hodnot závazků. Zaúčtování přecenění pomocí oceňovacího rozdílu k nabytému majetku je jednodušší než zaúčtování goodwillu, neboť postačí jediný účetní zápis, kdy účtujeme vypočítanou hodnotu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku do aktivní položky B.II.9. – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku se souvztažným zápisem do pasivní položky vlastního kapitálu A.II.4. – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku se na základě ustanovení § 7 odst. 10 vyhlášky odepisuje rovnoměrně, od rozhodného dne přeměny, po dobu 180 měsíců. Pokud nejsou součástí nabytého majetku aktiva s dobou použitelnosti delší než 15 let (tj. nemovitosti), může účetní jednotka rozhodnout o době

odepisování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku kratší než 180 měsíců. Takový postup pak odůvodní v příloze k účetní závěrce. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku vzniklý při přeměně nemá daňové dopady, odepisuje se pouze účetně.

Při rozhodování, kterou variantou zaúčtovat přecenění při přeměně, je důležité si uvědomit, jaké budou dopady odpisů oceňovacího rozdílu k nabytému majetku nebo goodwillu do výsledku hospodaření společnosti. Bylo-li například přecenění znalcem oproti původním účetním hodnotám vysoké a zvolíme-li metodu oceňovacího rozdílu, může při prodeji jednotlivých aktiv docházet k vysokým účetním ziskům, v dalších letech pak naopak při odpisování oceňovacího rozdílu k účetním ztrátám.

Postup účetního zobrazení přecenění v pasivech

Vyhláška pro zaúčtování přecenění do pasiv rozvahy obsahuje několik speciálních položek pro zobrazení jednotlivých kroků. Jedná se o položky zatříděné do skupiny A.II Kapitálové fondy a jde o:

- A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
- A.II.5 Rozdíly z přeměn společností
- A.II.6 Rozdíly z ocenění při přeměnách společností

Položka A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností (dříve používané číslo syntetického účtu 418) obsahuje rozdíly mezi oceněním majetku a závazků v účetnictví zanikající účetní jednotky a oceněním jmění při přeměně společnosti k rozvahovému dni pro ocenění.

Položka A.II.5 Rozdíly z přeměn společností (můžeme zvolit číslo syntetického účtu např. 417) obsahuje rozdíly z rozvahových operací vzniklé například vyloučením vzájemných pohledávek a závazků nebo rozdíly vzniklé z vyloučených aktiv a pasiv, která se v souladu s vyhláškou a zákonem nevykazují (při přeshraničních fúzích).

Nově zavedená položka A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (můžeme zvolit číslo syntetického účtu, např. 416) se používá, pokud se rozhodný den neshoduje se dnem otevření účetních knih, který následuje po rozvahovém dni. Tato položka



se vztahuje k majetku a závazkům, které byly vykázány v účetní závěrce využité pro ocenění jmění pro projekt přeměny společnosti, a budou v ní obsaženy oceňovací rozdíly, které se vztahují k úbytkům tohoto majetku a závazků v období ode dne následujícím pro rozvahovém dni pro ocenění do rozhodného dne přeměny.

Obsah položky A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností navazuje na rozhodnutí účetní jednotky (podle § 54 odst. 5 vyhlášky) podle toho, zda účetní jednotka použije položkové přecenění s vyčíslením goodwillu nebo přecenění s využitím oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

- Jestliže bude použito položkové přecenění s goodwillem, zaúčtuje účetní jednotka k rozhodnému dni přecenění na reálnou hodnotu u toho majetku a těch závazků, které byly vykázány ke dni předcházejícímu rozhodnému dni (neúčtuje tedy o přecenění majetku a závazků, které evidovala ke dni závěrky pro ocenění). Dále zaúčtuje úbytky oceňovacího rozdílu, vztahující se k úbytkům příslušných majetku a závazků v období mezi závěrkou pro ocenění a rozhodným dnem, a to prostřednictvím položky „A.II.6. – Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“ [§ 54 odst. 5 písm. a) vyhlášky].
- Bude-li použit oceňovací rozdíl k nabytému majetku, zaúčtuje k rozhodnému dni přecenění podle znaleckého posudku, které je již poněkud staršího data. Pokud by byl zpracováván k rozhodnému dni nový znalecký posudek na ocenění jmění, na jehož základě by byla identifikována změna hodnoty položky oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, účetní jednotka promítne tuto změnu do položky oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, souvztažně se zápisem do položky „A.II.6. – Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“. Tedy při použití techniky oceňovacího rozdílu k nabytému majetku představuje dodatečné účtování pouze v případě, že bude k rozhodnému dni zpracován nový znalecký posudek na ocenění jmění, jinak se položka „A.II.6. – Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“ při této technice nepoužije.

Zahajovací rozvaha bude obsahovat převzetí položek aktiv a pasiv, vyloučení vzájemných pohledávek a závazků a vzájemných majetkových účastí a také hodnoty evidované v položkách „A.II.4. – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností“, případně „A.II.5. – Rozdíly z přeměn společností“ a popřípadě též „A.II.6. – Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“. Rozdělení těchto položek vlastního kapitálu mezi ostatní položky vlastního kapitálu se účtuje k rozhodnému dni běžnými účetními zápisy u nástupnické společnosti poté, co dojde k zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Příklad na fúzi společností

Společnost zanikající v důsledku fúze sloučením ve svém účetnictví v poslední řádné účetní závěrce vykazovala pouze dva majetky, majetek A v ocenění

50, majetek B v ocenění 50 a vlastní kapitál ve výši 100. K tomuto datu ocenění jmění znalcem činilo 180. Pro účely zjednodušení společnost nevykazuje žádné závazky ani není účtováno o odložené či splatné dani.

Pokud by společnosti zvolily rozhodný den následující po datu účetní závěrky použité pro ocenění jmění znalcem, mohla by společnost zanikající zaúčtovat k rozhodnému dni do svého účetnictví přecenění jmění, a to buď položkové s vyčíslením goodwillu nebo s použitím oceňovacího rozdílu. Takto přeceněná aktiva a pasiva by následně byla převzata nástupnickou společností ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku, ale s účinky od rozhodného dne. Následující rozvahy zobrazují dopad obou alternativ.

A) Využití oceňovacího rozdílu k nabytému majetku

Aktiva		Pasiva	
Majetek A	50	Původní vlastní kapitál	100
Majetek B	50	A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	80
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	80		
Aktiva celkem	180	Pasiva celkem	180

B) Využití goodwillu

Aktiva		Pasiva	
Majetek A	80	Původní vlastní kapitál	100
Majetek B	80	A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	80
Goodwill	20		
Aktiva celkem	180	Pasiva celkem	180

Pokud však zúčastněné společnosti rozhodnou o tom, že rozhodný den spojí s právními účinky fúze, pak bude přecenění účtováno do účetnictví až k rozhodnému dni, který bude od data ocenění jmění vzdálen řádově několik měsíců.

V běžném životě společnosti může dojít ke změnám ve struktuře majetku a závazků. Lze si proto představit, že došlo k prodeji majetku B, za mimořádně výhodnou prodejní cenu 110, původní pořizovací cena (bez přecenění, které nemohlo být zaúčtováno) byla 50, zisk z prodeje 60. Majetek B nepředstavuje zásoby, jeho prodej tedy není běžným obchodním stykem. V popisovaném případě se jedná spíše o mimořádnou situaci, která nebyla v původním znaleckém posudku předjímana.

Dopady této transakce mohou být do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti odlišné, podle toho, zda společnost zvolila metodu položkového ocenění s vyčíslením goodwillu, nebo metodu oceňovacího rozdílu.

A) Využití oceňovacího rozdílu k nabytému majetku – v této alternativě může být vypočten původní oceňovací rozdíl k nabytému majetku a rozvaha bude vypadat následujícím způsobem.

Aktiva		Pasiva	
Majetek A	50	Původní vlastní kapitál	100
Majetek B	0	A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti	80
Peníze	110	Zisk	60
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	80		
Aktiva celkem	240	Pasiva celkem	240

Lze se však domnívat, že došlo k nesprávnému nadhodnocení sumy aktiv. Pokud by k rozhodnému dnu byl zpracován nový znalecký posudek (jak umožňuje vyhláška), bylo by možno provést úpravu výše položky v aktivech – oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a použili bychom v pasivech položku A.II.6. – Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti.

Např. znalecký posudek k rozhodnému dnu fúze ocenil jmění společnosti na 200. Důvodem pro toto zvýšené ocenění oproti původní výši 180 byla realizace prodeje majetku za vyšší cenu, než znalec zobrazil v posudku.

Z tohoto důvodu by došlo ke snížení hodnoty oceňovacího rozdílu a dopady do rozvahy by byly následující:

Aktiva		Pasiva	
Majetek A	50	Původní vlastní kapitál	100
Majetek B	0	A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti	80
Peníze	110	A.II.6. - Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti	- 40
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	40	Zisk	60
Aktiva celkem	200	Pasiva celkem	200

V pasivech je vykázána původní výše položky A.II.4 ve výši 80, se kterou může být počítáno pro zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti. Položka snížení původního ocenění doložená druhým posudkem znalce je vykázána v A.II.6. V popisovaném případě nejde o skutečnou ztrátu, ale o přeměnu přecenění v kapitálovém fondu ve skutečně vykázaný zisk.

B) Vyžití goodwillu – při položkovém ocenění je zřejmé, že oceňovací rozdíl k prodanému majetku činil částku 30, která tedy bude vykázána jako snížení celkového původně vyčísleného přecenění. Tato „ztráta“ bude zobrazena v položce A.II.6.

Aktiva		Pasiva	
Majetek A	80	Původní vlastní kapitál	100
Majetek B	0	A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti	80
Peníze	110	A.II.6. - Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti	- 30
Goodwill	20	Zisk	60
Aktiva celkem	210	Pasiva celkem	210

Tento postup byl zvolen do vyhlášky z toho důvodu, že celé ocenění jmění v původní výši 180 může být použito nástupnickou společností na zvýšení základního kapitálu. Proto jako samostatná položka (A.II.6) mají být vykázány změny ve výši jmění od okamžiku ocenění (k datu poslední účetní závěrky) do rozhodného dne. Pokud by tedy nástupnická společnost zvyšovala základní kapitál o 180, dojde k přeúčtování původního základního kapitálu zanikající společnosti a položky A.II.4. do základního kapitálu nástupnické společnosti. Položka A.II.6. může být na základě rozhodnutí valné hromady při schvalování účetní závěrky nástupnické společnosti vyrovnána oproti vzniklému zisku.



Závěr

Novela zákona o přeměnách přinesla řadu pozitivních změn do procesů přeměn. Na tyto změny musely reagovat i účetní předpisy. Na jedné straně došlo ke zjednodušení účetního řešení, pokud bude přeměna prováděna s rozhodným dnem na počátku procesu, tedy v podstatě metodou, která byla obvyklá v minulých letech. Na druhou stranu nám může připadat jako relativně komplikované účetní řešení situace, kdy bude rozhodný den odsunut od okamžiku ocenění jmění zanikající společnosti. Účetní jednotky mají možnost volby jak rozhodného dne, tak procesu účetního zachycení. Přitom by účetní jednotky měly respektovat ekonomickou podstatu rozhodného dne a určovat jej na okamžik, kdy dojde k faktickému přechodu kontroly mezi fúzujícími společnostmi.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR Komparativní analýza národních účetních a daňových systémů v EU s důrazem na přeshraniční fúze, registrační číslo P403/10/1982.

Jana Skálová

Ing. Jana Skálová, Ph.D., auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle české legislativy. Odborné veřejnosti je známa zejména svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR.

Nové úkoly a změny pro znalce v přeměnách



Jiří Hlaváč

Novela zákona o přeměnách (dále jen „ZPřem“) přinesla pro rok 2012 mimo jiné také změny pro znalce a znalecké ústavy (dále jen „znalce“). Úkoly znalců při různých formách přeměny vyplývající ze ZPřem před novelizací účinnou od 1. ledna 2012 bylo možné rozdělit do čtyř oblastí:

- ocenění jmění zúčastněné společnosti¹ nebo jeho části, z něhož se vychází při posuzování částky, o kterou je možné zvýšit ze zdrojů zanikající společnosti, odštěpované části apod., základní kapitál nástupnické společnosti,
- znalecká zpráva o přeměně, ve které se znalec vyjadřuje k projektu přeměny, a zejména pak ke stanoveným výměnným poměrům,
- přezkoumání výše přiměřeného vypořádání při převodu jmění nebo přezkoumání přiměřenosti výše kupní ceny akcií nebo přiměřenosti výše vypořádacího podílu poskytovaného akcionáři,
- ocenění pro potřeby účetního řešení v případě, že je rozhodnuto o realizaci varianty goodwillu.

Podívejme se podrobněji na některé významnější novinky, s nimiž se znalci budou v roce 2012 v praxi setkávat. V dalším textu nejsou obsaženy nové povinnosti uložené znalcům, které jsou zmíněny v rozhovoru s prof. Janem Dědičem, publikovaném v tomto čísle časopisu Auditor.

Znalecký posudek dokládající, že přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti

Do ZPřem byl doplněn zcela nový § 5a, který stanoví: „Jestliže ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti vyplývá, že celková ztráta nástupnické společnosti dosáhne následkem přeměny takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů by neuhrazená ztráta dosáhla nejméně poloviny základního kapitálu nebo to lze s ohledem na všechny okolnosti předpokládat, nemůže rozhodný den přeměny následovat po vyhotovení projektu přeměny a přeměna může být zapsána do obchodního rejstříku, jen jestliže osoby zúčastněné na přeměně doloží znalecký posudek, z něhož vyplývá, že přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti.“ Pokud by přeměna byla přesto zapsána do obchodního rejstříku, soud i bez návrhu nástupnickou společnost zruší a nařídí její likvidaci, ledaže bude znalecký posudek předložen dodatečně, nejpozději však v průběhu řízení.

Jak uvádí důvodová zpráva k novele, „nebylo by logické, aby rejstříkový soud samotným zápisem přeměny

navodil stav, na nějž by statutární orgán nástupnické společnosti měl v souladu se zákonem reagovat okamžitým svoláním valné hromady nástupnické společnosti s návrhem na zrušení této společnosti, resp. obdobného opatření. ... Praxe na druhé straně právem namítá, že bilanční zatížení nástupnické společnosti ve smyslu § 193 odst. 1 ObchZ ještě nemusí znamenat naprosto žádnou hrozbu úpadku nástupnické společnosti (např. má-li společnost značné skryté rezervy, které se neodrážejí v jejím účetnictví, což v tuzemských podmínkách konzervativního vedení účetnictví skutečně nelze vyloučit).“

S výše uvedeným lze plně souhlasit. Zbývá ovšem nalézt odpověď na otázku, co byl měl znalec uvést v posudku, kterým budou zúčastněné společnosti dokládat, že přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti. Přestože ZPřem neobsahuje v § 5a odkaz na zvláštní právní předpis, lze s jistotou učinit závěr, že vymezení podmínek, za jakých je právnícká osoba v úpadku, vyplývá z insolvenčního zákona.

Insolvenční zákon vymezuje úpadek společnosti (dlužníka) jako situaci, kdy je v platební neschopnosti. To je stav, kdy má společnost:

1. více věřitelů a
2. peněžité závazky po dobu delší 30 dnů po lhůtě splatnosti a
3. tyto závazky není schopna plnit.

Insolvenční zákon dále upravuje, že se má za to, že dlužník není schopen plnit své peněžité závazky, jestliže:

1. zastavil platby podstatné části svých peněžitých závazků, nebo
2. je neplní po dobu delší 3 měsíců po lhůtě splatnosti, nebo
3. není možné dosáhnout uspokojení některé ze splatných peněžitých pohledávek vůči dlužníku výkonem rozhodnutí nebo exekucí, nebo
4. nesplnil povinnost předložit seznamy v případě tzv. dlužnického insolvenčního návrhu, kterou mu uložil insolvenční soud.

Mimo to dlužník, který je právníckou osobou nebo fyzickou osobou – podnikatelem, je v úpadku i tehdy, je-li předlužen. Stav předlužení je charakterizován jako situace, kdy má dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku. Při stanovení hodnoty dlužníkovy majetku se přihlíží také k další správě jeho majetku, případně k dalšímu provozování jeho podniku, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník bude moci ve správě majetku nebo v provozu podniku pokračovat.

Insolvenční zákon dále definuje stav hrozícího úpadku – pokud lze se zřetelem ke všem okolnostem

¹ V článku používá autor pojem společnost jako zkrácený výraz pro obchodní společnost. Důvodem je snaha o přehlednost textu a minimalizaci jeho rozsahu. Většina uváděných skutečností je aplikovatelná i na přeměny družstev.

důvodně předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků.

Znalec tedy bude povinen v rámci tohoto znaleckého posudku učinit závěr k nástupnické společnosti po přeměně a vyhodnotit její stav ve vztahu k výše uvedeným aspektům úpadku. Bude rovněž povinen vyhodnotit, zda po přeměně nenastane stav hrozícího úpadku.

Znalec nemusí být pro tento konkrétní případ jmenován soudem podle § 28 ZPřem.

Okamžik ocenění jmění

Vzhledem ke změně koncepce rozhodného dne, který podle nové úpravy nemusí předcházet dni vyhotovení projektu přeměny, nelze ocenění jmění spojovat vždy s konečnou účetní závěrkou. Ocenění k datu konečné účetní závěrky bude tedy jako v minulosti provedeno v případě, že rozhodný den přeměny bude předcházet datu vyhotovení projektu.

Pokud bude rozhodný den stanoven až po dni vyhotovení projektu přeměny, bude ocenění povinně provedeno před vyhotovením projektu. Je nepochybné, že dnem ocenění musí být závěrkový den, aby měl znalec k dispozici relevantní údaje z účetní evidence (což bude nejčastěji den, ke kterému byla sestavena poslední řádná účetní závěrka). V tomto případě tak budou v praxi vyhotovena dvě ocenění – druhé ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny, aby bylo možné sestavit zahajovací rozvalu, do níž bude podle účetních předpisů přecenění k rozhodnému dni přeměny promítnuto.

Rozšíření případů, kdy nebude vyžadován znalecký posudek

Znalecké ocenění jmění pro účely změny právní formy na s.r.o. nebo a.s. bude možné nahradit postupem podle zákona upravujícího právní poměry obchodních společností a družstev v případech, ve kterých upravuje výjimky z povinnosti oceňovat nepeněžitý vklad posudkem znalce při zvýšení základního kapitálu podle § 59a ObchZ (ocenění uznávaným nezávislým odborníkem).

Nově se také nebude vyžadovat ocenění jmění v případě rozdělení sloučením (a to jak při rozštěpení, tak při odštěpení), pokud nedojde ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze zdrojů, které na nástupnickou společnost přejdou v rámci tohoto typu přeměny.

Rozšíření případů odvolání znalce

Posiluje se ochrana společníků a věřitelů, neboť budou mít nově právo navrhnout soudu odvolání znalce, který bude

porušovat své povinnosti. Dřívější úprava přiznávala toto právo pouze osobě, která podala návrh na jmenování znalce.

Povinnost poskytnout informace a doklady znalci pro přezkoumání projektu přeměny

Do ZPřem byla doplněna povinnost společností zúčastněných na přeměně poskytnout znalci pro přezkoumání projektu přeměny všechny informace a doklady, které znalec považuje za nezbytné ke splnění svého úkolu.

Jiří Hlaváč

Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D. je auditor, daňový poradce a soudem jmenovaný znalec v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, se specializací na oceňování podniků. Je absolventem VŠE v Praze. Ve skupině TPA Horwath působí již šestnáct let, z toho jedenáctý rok na pozici partnera. Je zodpovědným partnerem za znalecký ústav TPA Horwath Valuation Services s.r.o. a za služby transakčního poradenství. Má dlouhodobé zkušenosti v oblasti oceňování, strukturování transakcí, due diligence, projektů fúzí a restrukturalizací. Je členem Sekce daně z příjmů právnických osob Komory daňových poradců ČR a zkušebním komisařem jmenovaným ministrem spravedlnosti pro zkoušky insolventních správců. Externě přednáší na katedře financí a oceňování podniku VŠE v Praze. Spolupracuje rovněž jako lektor s několika vzdělávacími agenturami a publikuje v odborných časopisech. Je autorem publikace Fúze a akvizice – proces nákupu a prodeje firem vydané v roce 2010 nakladatelstvím Oeconomica.



Nezdá se, že by tato fúze mohla být výhodná pro obě strany.

Kresba: Ivan Svoboda

Daňový řád a přeměny obchodních společností a družstev



Lukáš Pěsna

V obecné rovině není mnoho právních oblastí, které se prolínají na první pohled odlišnými právními celky. Systém finančního práva, do kterého patří také oblast správy daní, poměrně úzce souvisí s oblastí přeměn obchodních společností a družstev, upravenou v systému obchodního práva. Komplexní poznání proble-

matiky přeměn tak vyžaduje nejen znalost potřebných obchodněprávních předpisů, ale také poznatky z oblasti správy daní. Dojde-li v poměrně krátkém časovém sledu k radikální novelizaci právních norem upravujících jak samotné přeměny, tak také správu daní, stává se nalezení správného postupu v dané oblasti poměrně komplikované.

Postup správců daně a práva a povinnosti daňových subjektů při správě daní se s účinností od 1. ledna 2011 řídí **zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád** (dále jen daňový řád). Ve zrušovacím ustanovení § 265 bodu 1 daňového řádu je pak uvedeno, že se zrušuje dosavadní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní a poplatků), který upravoval práva a povinnosti v oblasti správy daní do 31. prosince 2010. Daňový řád tak představuje zcela nové koncepční řešení oblasti správy daní.

V souvislosti s přeměnami obchodních společností a družstev, upravenými v **zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev**, ve znění zákonů č. 215/2009 Sb. a č. 227/2009 Sb., vstoupila dnem 1. ledna 2012 v účinnost rozsáhlá novela, uvedená v zákoně č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen zákon o přeměnách).

Další text se bude zabývat základními aspekty v oblasti správy daní a jejich souvislostí s problematikou přeměn, které v úpravě daňového řádu doznaly změn v porovnání s právní úpravou zákona o správě daní a poplatků.

Souhlas s přeměnou

Pravděpodobně nejdůležitější změnou, kterou přinesl daňový řád v oblasti přeměn společností, je skutečnost popsaná v ustanovení § 238 odst. 1 daňového řádu, že již není nutno žádat správce daně o vydání souhlasu s přeměnou. Původní právní úprava zakotvená v ustanovení § 35 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků uváděla, že se žádostí o výmaz zanikající společnosti z obchodního rejstříku nebo zápis přeměny do obchodního rejstříku je nutno doložit také písemný souhlas správce daně. Daňový řád ponechal nutnost

žádat správce daně o souhlas s výmazem z obchodního rejstříku, přičemž se toto ustanovení vztahuje výhradně na daňový subjekt, který zaniká bez právního nástupce. Zánik daňového subjektu v rámci přeměn je však výhradně zánikem s právním nástupnictvím, a proto lze za použití argumentu a *contrario* dovodit, že se dané ustanovení nevztahuje na zánik společnosti v důsledku realizované přeměny.

Registrační povinnost

V rámci přeměn přichází v úvahu řešení otázky týkající se registrační povinnosti. Registrační povinnost daňových subjektů upravoval zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 33 odst. 7. Daňový řád tuto problematiku řeší v ustanovení § 128 odst. 1, přičemž došlo ke zpřehlednění a zjednodušení dané úpravy. Daňový řád uvádí, že dojde-li ke změně údajů, které jsou povinně uváděny při registraci daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastala. Obdobně se postupuje, dojde-li k zániku daňové povinnosti u některé z daní.

Dojde-li například při rozštěpení [§ 243 odst. 1 písm. a) zákona o přeměnách] k zániku zanikající společnosti, bude nástupnická společnost, na kterou přešlo jmění zanikající společnosti, povinna informovat správce daně o skutečnosti, že zanikající společnost zanikla. Tuto povinnost lze pro nástupnickou společnost dovodit za použití ustanovení § 240 odst. 1 a 4 daňového řádu.

Podobně však může při přeměně dojít také k situaci, že se změní sídlo nástupnické společnosti. Například půjde-li o fúzi sloučením (v souladu s ustanovením § 61 odst. 1 zákona o přeměnách), kdy nástupnická společnost převezme sídlo zanikající společnosti, tak v takovém případě dochází ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti správce daně a dosavadně příslušný správce daně stanoví rozhodnutím datum, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně (§ 131 odst. 3 daňového řádu). Datum přechodu místní příslušnosti by mělo v případě přeměn vždy odpovídat datu zápisu přeměny do obchodního rejstříku, neboť tímto dnem dochází k právním účinkům přeměny.

Přechod daňové povinnosti

Zkvalitnění právní úpravy doznal také institut přechodu daňové povinnosti, v zákoně o správě daní a poplatků upravený v ustanovení § 40 odst. 8. Daňový řád jednoznačně určuje, že v případě zániku právnické osoby, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce (§ 240 odst. 1 daňového řádu). Přechodem daňové povinnosti se v souladu s ustanovením § 239

odst. 1 daňového řádu rozumí přechod práv a povinností původního daňového subjektu, a to jak v rovině nalézací (např. právo podat dodatečné daňové tvrzení, povinnost uchovávat evidenci a doklady), tak v rovině platební (např. povinnost uhradit vrácenou daň, právo na vrácení přeplatku). Obecně, nejde-li o případ přeměn, jsou jakékoliv dohody, podle nichž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, vůči správci daně neúčinné (§ 241 daňového řádu). Vychází se totiž z vrchnostenského postavení veřejné moci vůči daňovému subjektu, přičemž smluvním ujednáním mezi daňovými subjekty nelze měnit povinnost uloženou podle veřejného práva.

Daňový řád v ustanovení § 240 odst. 2 určuje, že v případě zániku daňového subjektu při rozdělení (tj. rozštěpení nebo odštěpení, a to v souladu s ustanovením § 243 odst. 1 zákona o přeměnách), kdy není dostatečně jasné, v jakém rozsahu přechází na právní nástupce daňová povinnost, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně. Každý právní nástupce přitom ručí za splnění platební povinnosti, která přešla na jiného právního nástupce v souvislosti se zánikem právnické osoby rozdělením. Správce daně tak může daňový nedoplatek neúspěšně inkasovaný od jedné nástupnické společnosti vymáhat po kterémkoliv ručiteli, tedy po kterékoliv nástupnické společnosti, a tato je povinna jej v plné výši uhradit.

V této souvislosti bylo také v případě rozštěpení, při němž je zanikající společnost rozdělována na několik subjektů, doplněno mezi povinné náležitosti projektu přeměny také výslovné uvedení, na kterou z nástupnických společností přechází daňová povinnost zanikající společnosti (§ 250 odst. 1 písm. l) zákona o přeměnách].

Zaniká-li při přeměně právnická osoba, je její právní nástupce povinen podat řádné či dodatečné

daňové tvrzení o její daňové povinnosti, a to za část zdaňovacího období ke dni jejího zániku, za kterou doposud nebylo podáno (§ 240 odst. 4 daňového řádu). Termín pro podání je nejpozději do konce měsíce následujícího po jejím zániku. Daňový řád rovněž výslovně uvádí, že daňová povinnost zaniklé právnické osoby přechází na jejího právního nástupce, přičemž tuto daňovou povinnost spravuje dosud příslušný správce daně (§ 240 odst. 4 a 7 daňového řádu).

Daňový řád přinesl také další četné změny, které se mohou v určitých případech dotýkat i problematiky přeměn, nicméně jejich uplatnění již není tak časté. Přestože v průběhu dosavadní platnosti daňového řádu vyšlo k tomuto právnímu předpisu několik obsáhlých komentářů, lze uzavřít, že uvedená ustanovení náleží mezi tu skupinu ustanovení, na níž je z pohledu autorů komentovaného znění daňového řádu nahlíženo relativně konstantně.

Závěrem nezbyvá než stručně zrekapitulovat, že přijetí daňového řádu přineslo do oblasti přeměn zkvalitnění a zjednodušení postupů v souvislosti se správou daní. Zároveň došlo ke zvýšení právní jistoty daňových subjektů dotčených přeměnou.

Lukáš Pěsna

Ing. Lukáš Pěsna je absolventem Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích, oboru ekonomie a cestovní ruch. Nyní studuje Panevropskou vysokou školu – Uninova, o.p.s., obor právo. Specializuje se na oblast podnikových transakcí a správy daní. Lukáš Pěsna působí ve skupině TPA Horwath od září 2010. Před nástupem do TPA Horwath pracoval v České spořitelně, a.s. v oblasti řízení majetku společnosti a Consultingu České spořitelny, a.s. v oblasti podnikových transakcí.



Rozhovor s prof. Janem Dědičem, autorem rozsáhlé novely zákona o přeměnách

Impulzem byla harmonizace v rámci EU

Co bylo důvodem pro tak rozsáhlou novelizaci zákona o přeměnách?

Důvodů rozsáhlé novelizace zákona o přeměnách bylo více. Záhy po nabytí jeho účinnosti k 1. 7. 2008 bylo zřejmé, že obsahuje celou řadu vad, které nebude možno s konečnou platností odstranit rozhodovací praxí soudu, ale jen jeho novelou. Čekalo se však na nějaký impuls zvenčí, který by „dovolil“ sotva přijatý zákon ihned zásadním způsobem upravovat. Takovým impulzem byla povinnost České republiky implementovat směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/109/ES ze dne 16. září 2009, kterou se mění směrnice Rady 77/91/EHS, 78/855/EHS a 82/891 /EHS a směrnice 2005/56/ES, pokud jde o požadavky na předkládání zpráv a na dokumentaci v případě fúzí a rozdělení (dále jen „směrnice 2009/109/ES“, z níž vzešel zásadní požadavek na připuštění možnosti plnit informační povinnosti zúčastněných společností v elektronické formě). Směrnice 2009/109/ES umožňovala nebo ukládala členským státům zabezpečit ve svých právních řádech:

- nevyhotovovat zprávu o přeměně, jestliže s tím všichni společníci vyslovili souhlas,
- umožnit společností, aby nemusely publikovat projekt přeměny v obchodním věstníku či v národním obchodním rejstříku, jestliže jej za stanovených podmínek publikují na své internetové stránce,
- poskytnout společníkovi schvalujícímu fúzi namísto účetní závěrky pololetní finanční zprávu,
- zakotvit povinnost statutárních orgánů informovat o veškerých podstatných změnách obchodního jmění, ke kterým došlo od vyhotovení projektu fúze do konání valné hromady, která fúzi schvaluje, a to nejen společníky společnosti, ale také statutární orgány ostatních zúčastněných společností,
- povinnost, aby posudek znalce obsahoval vyjádření k tomu, zda částka ocenění jmění odpovídá alespoň součtu jmenovitých hodnot a nově vydaných akcií, nebo například
- povinnost zveřejnit informaci o tom, že obchodní jmění nebo jeho část bylo oceněno posudkem znalce.

Dalším důvodem novelizace byla skutečnost, že ani dosavadní právní úprava přeměn v zákoně o přeměnách



Prof. JUDr. Jan Dědič je partnerem advokátní kanceláře Kocián Šolc Balašík. Vystudoval Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze v roce 1975, od roku 1990 je

advokátem. Působí jako pedagog na Vysoké škole ekonomické v Praze. Je autorem řady odborných publikací, komentářů k zákonům, učebnic a odborných článků. Je expertem ČR pro harmonizaci práva ČR s právem EU. V roce 2006 získal ocenění Právník roku v kategorii obchodní právo. Je členem České advokátní komory, Rady pro výzkum a vývoj, Legislativní rady vlády ČR, rekodifikační komise pro občanský zákoník a předsedou rozkladové komise ČNB.

nebyla plně v souladu ani se staršími směrnicemi upravujícími fúze a rozdělení akciových společností. V některých případech dokonce došlo přijetím zákona o přeměnách v roce 2008 k odklonu od dosud harmonizované právní úpravy. Jednalo se zejména o otázku formy projektu přeměny, úlohy notáře v procesu fúze a rozdělení, schvalování projektu fúze a rozdělení, znalecké zprávy o rozdělení při rozdělení se vznikem nových společností s rovnoměrným výměnným poměrem apod.

Konečně z hlediska unijního práva šlo o nápravu nedostatečné právní úpravy přeshraničních přeměn (až dosud byly výslovně upraveny jen přeshraniční fúze), a v souladu s rozhodnutím Evropského soudního dvora ve věci *Cartesio*¹, i přemístění sídla do České republiky a z České republiky do zahraničí. Jen sama skutečnost, že zákon o přeměnách upravoval pouze přeshraniční fúzi a převod jmění na zahraničního společníka, nikoliv však jiné přeshraniční přeměny, vyvolávala důvodné obavy, že taková úprava je v rozporu s právem Evropské unie, zejména s usazovací svobodou, jak plyne z poslední judikatury Evropského soudního dvora i zahraniční literatury². Například přeshraniční rozdělení

¹ Rozhodnutí ESD sp. zn. C-210/06 ve věci *Cartesio Oktató és Szolgáltató* bt ze dne 22. května 2008

² Viz Hansen, Lone L.: *Merger, Moving and Division Across National Borders - When case Law Breaks Through Barriers and Overtakes Directive*, *European Business Law Review*, 2007, No. 1, s. 193-195, rozsudek ESD C-411/03, *SEVIC Systems AG*, stanovisko generálního advokáta Antonia Tizziana přednesené dne 7. července 2005 ve věci C-411/03, *Sevic Systems AG*, popřípadě rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 16. prosince 2008 ve věci C-210/06 (*Cartesio*).

zákon o přeměnách vůbec neupravoval, ale ani nezakazoval. Přeshraniční rozdělení bylo upraveno pouze v přílohách vyhlášky č. 250/2005 Sb. Taková úprava však byla zjevně nedostačující.

Dosavadní zákon o přeměnách nebyl ani terminologicky jednotný, což vyvolávalo značné výkladové problémy (např. pojem čistý obchodní majetek a jmění v posudku znalce, osoby zúčastněné na přeměně a zúčastněné společnosti, vypracování, zpracování a vyhotovení projektu přeměny aj.). Některé procesy nebyly upraveny dostatečně jako např. postup při vzdání se práva na výměnu podílů, ukončení účasti společníka v rozdělované společnosti, dosahování rovnováhy mezi vlastním kapitálem a základním kapitálem, neplatnost projektu přeměny, uplatňování práva na dorovnání, změny projektu přeměny a jeho zrušení apod.). Některé postupy byly naopak upraveny zbytečně složitě (schvalování přeměny v osobních společnostech, schvalování přeměny statutárním orgánem, vystoupení člena družstva nesouhlasícího s přeměnou).

Konečně ne nevýznamným důvodem novelizace byla i tvrzená nesouladnost české právní úpravy ochrany menšinových společníků s Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. Tato nesouladnost byla deklarována rozhodnutím Evropského soudu pro lidská práva Kohlhofer a Minarik v. Česká republika ze dne 15. října 2009. Nicméně Ústavní soud se později tuto námitku snažil vyvrátit³. Přesto však novela zákona o přeměnách tuto problematiku výslovně řeší v souvislosti s úpravou neplatnosti přeměn.

Přináší novela nějaké změny, které dopadnou na práci auditorů v průběhu přípravy přeměny?

Na práci auditorů novela zákona o přeměnách zásadní dopad nemá. Nové je pouze ustanovení, podle něhož je statutární orgán zúčastněné společnosti povinen seznámit před hlasováním o schválení fúze nebo rozdělení společníky nebo členy se znaleckou zprávou o fúzi nebo rozdělení, pokud se vyžaduje, a se všemi podstatnými změnami týkajícími se jmění, k nimž došlo v období od vyhotovení projektu fúze nebo rozdělení do dne konání valné hromady, která rozhoduje o fúzi nebo rozdělení, ve všech zúčastněných společnostech. Správnost oznámení o změnách týkajících se jmění musí být potvrzena auditorem, pokud podléhá společnost povinnému auditu, nebo znalcem, který prováděl ocenění jmění (§ 95a, § 122 odst. 3 až 5, § 287a a § 301 odst. 3 až 5 ZPřem).

Nelze ani vyloučit, že notář, který bude sepsávat notářský zápis o rozhodnutí nejvyššího orgánu o přeměně, bude vyžadovat po statutárním orgánu stanovisko auditora k tomu, že v případě, kdy rozhodný den fúze nebo rozdělení bude následovat až po vyhotovení

projektu fúze, nelze očekávat, že nástupnická společnost vykáže v zahajovací rozvaze ztrátu, která by i při použití všech disponibilních zdrojů zůstala neuhrazená nejméně ve výši poloviny základního kapitálu. Zákon to sice výslovně nevyžaduje, ale notář má právo, nebude-li mu tato skutečnost prokázána, dát si výhradu do notářského zápisu. Je však třeba podotknout, že na rozdíl od potvrzení auditora o správnosti ve změnách týkajících se jmění zúčastněné společnosti, není povinností auditora stanovisko k případné ztrátě podle § 5a ZPřem poskytnout.

Je možno v novele najít také nějaké novinky pro práci znalců připravujících ocenění jmění při přeměnách?

Pokud jde o znalce provádějící ocenění jmění, ukládá jim zákon o přeměnách výslovně některé povinnosti, které se dosud dovozovaly jen nepřímou ze zákona o znalcích. Především jde o ustanovení § 13b ZPřem, podle něhož je znalec při ocenění pro účely zákona o přeměnách povinen použít pouze obecně uznávané objektivní metody ocenění odpovídající účelu ocenění, pro něž je oceňování prováděno. Z toho nelze dovozovat, že v ostatních případech znalec takovou povinnost nemá nebo ji dříve neměl. Avšak z toho, že se tato povinnost stala součástí zákona o přeměnách, plyne pro znalce zvýšená odpovědnost za použití nesprávné oceňovací metody. Podle § 50 ZPřem totiž osoby, které jsou statutárním orgánem nebo jeho členem nebo členem dozorčí rady či kontrolní komise osob zúčastněných



³ Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2671/99 ze dne 3. března 2011

na přeměně, znalec nebo znalci pro přeměnu, znalec nebo znalci oceňující jmění osoby zúčastněné na přeměně a znalec přezkoumávající přiměřenost vypořádání poskytovaného ostatním společníkům při převodu jmění, odpovídají společně a nerozdílně za škodu, jež vznikla porušením jejich povinností při přeměně osobě zúčastněné na přeměně, jejím společníkům nebo členům a věřitelům. Znalec by se odpovědnosti zprostil jen, pokud by prokázal, že při výběru oceňovací metody neporušil odbornou péči.

Další povinnost ukládá znalcům § 75 odst. 2 a § 256 odst. 2 ZPřem. Z těchto ustanovení plyne, že znalec je povinen do ocenění jmění promítnout snížení odpovídající pořizovací ceně podílu na zanikající společnosti, který vlastnila nástupnická společnost před fúzí, nebo reálné hodnotě vlastního podílu ve vlastnictví dané zanikající společnosti a reálné hodnotě obchodního podílu na nástupnické společnosti ve vlastnictví dané zanikající společnosti. Znalec je povinen v posudku uvést obě částky, jak původní, tak sníženou. Důvodem je skutečnost, že při rozdělení ručí nástupnické společnosti za dluhy do výše ocenění jmění uvedeného v posudku znalce, kde pro snížení ocenění není žádný důvod, zatímco snížená částka tvoří limit, do něž lze zvyšovat základní kapitál nástupnické společnosti.

Konečně jde o ustanovení § 95a, § 122 odst. 3 až 5, § 287a a § 301 odst. 3 až 5 ZPřem, která ukládají znalcům oceňujícím stejně jako auditorům povinnost potvrdit správnost oznámení o změnách týkajících se jmění. Ze zákona lze dovozovat, že jde primárně o povinnost auditora, a teprve nevydá-li potvrzení auditor nebo společnost nepodléhala povinnému auditu, jde o povinnost znalce, který oceňoval jmění. Znalec nemusí být ke splnění této povinnosti znovu jmenován soudem, nýbrž jmenování znalce soudem již zakládá i jeho povinnost vydat případné potvrzení o správnosti ve změnách jmění zúčastněné osoby.

Jaké změny přináší zákon o přeměnách ve vztahu k přeshraničním přeměnám?

V tomto ohledu se jedná o zásadní změny, které nelze popsat v několika řádcích. Jde o otázky rozhodného práva, vydávání osvědčení notářem, ochranu společníků a věřitelů apod. Podrobnosti bude možno najít v chystaném komentáři k zákonu o přeměnách, který připravují s dalšími spoluautory k vydání v nakladatelství Bova Polygon a který by měl vyjít v průběhu tohoto roku.

Rozhovor vedla Jana Skálová



Rozhovor s Hanou Kuncovou, ekonomickou ředitelkou společnosti ALTA CZ

Praktická realizace přeměn ve velké skupině

Můžete nám představit skupinu podniků, v níž pracujete?

Skupinu ALTA CZ, a.s. tvoří jak tuzemské, tak zahraniční společnosti, do konsolidačního celku je jich v současné době začleněno 15. Jde o obchodní společnosti, výrobní společnosti a společnosti poskytující služby, a to především v oblasti obráběcích strojů, těžebních a důlních technologií, energetiky, stavebních technologií a chemie. Teritoriálně jsou aktivity společností orientovány především na území bývalých zemí SNS, především pak Ruska, Ukrajiny a Běloruska. Konsolidovaný obrat skupiny v roce 2010 dosáhl 11 mld. Kč a průměrný počet zaměstnanců činil 1 262.

Jaké zkušenosti s přeměnami jste získala v minulých letech?

V minulých letech v naší skupině proběhlo několik fúzí a odštěpení. Realizovali jsme řadu projektů vnitrostátních fúzí, zejména mezi dceřinými společnostmi v rámci skupiny.

Co Vám při přípravě přeměn činilo největší starosti?

Největší obavy při přípravě a zahájení projektu byly z časového průběhu celého projektu. Jednou ze základních podmínek projektu byl požadavek na jeho realizaci v průběhu jednoho kalendářního roku. V našem případě se jednalo o odštěpení dvou společností od mateřské společnosti, následně pak o zařazení těchto dvou nově vzniklých subjektů do skupiny na úroveň dceřiné společnosti a nakonec o fúzi jedné z těchto nově vzniklých společností s jinou dceřinou společností. V průběhu realizace celého projektu byla celá řada lhůt a termínů vzájemně provázaných a na sebe navazujících, část z nich mohl realizační tým ovlivnit, část ale ne. Podstatnou roli v realizaci celého projektu sehrávaly také vazby na externí obchodní partnery a bankovní sektor, a to jak v tuzemsku, tak v zahraničí. To byla naše druhá největší obava, jak budou na jednotlivé části projektu reagovat zahraniční partneři a jestli se neobjeví něco, co jsme v přípravě projektu opomenuli nebo jestli jsme se nedopustili nějaké nepřesnosti. Každý projekt je svým způsobem originál.

Spolupracovala jste při přípravě přeměny s auditorem a jak tuto spolupráci hodnotíte?

Při tak velké přeměně, kterou jsme realizovali v roce 2011, byla spolupráce s externími partnery velice důležitá. Samotný projekt jsme si připravovali sami, ale vždy ve spolupráci s právními a auditorskými společnostmi.

Ing. Hana Kuncová v letech 2002 – 2008 absolvovala studium na Vysokém učení technickém v Brně, obor Řízení ekonomiky podniku. V roce 1995 pracovala ve společnosti TART s.r.o. V roce 1997 nastoupila do společnosti ALTA, kde v letech 1997 – 2008 působila v různých strukturách ekonomicko-finančního úseku. Od roku 2009 působí ve společnosti ALTA CZ, kde zastává funkci ekonomické ředitelky.

Spolupráce byla ve všech případech velice dobrá, jak se společnostmi, s nimiž spolupracujeme mnoho let, tak se společnostmi, se kterými jsme zahájili spolupráci nově při přípravě a realizaci tohoto projektu. Z toho, co jsem řekla, vyplývá, že pro každou oblast jsme měli minimálně dva externí partnery, abychom eliminovali všechny případné chyby a nedostatky projektu. Pomoc v oblasti metodického vedení projektu byla velmi cenná.

Na jaké oblasti se při přípravě přeměny nejvíce zapomíná či jsou řešeny dodatečně?

V případě realizace našeho projektu se nedá říci, že bychom na nějakou oblast zapomněli. Museli jsme se ale dodatečně vracet k některým oblastem, jako je přesná specifikace přecházející smluvní dokumentace. Například každá banka, s níž spolupracujeme, uplatnila na projekt svůj pohled a požadovala textace a zpřesnění podle interních požadavků svých právních oddělení. Další oblastí, které jsme museli pak věnovat zvýšenou pozornost, byly smluvní vztahy, jež vznikaly po zahájení projektu štěpení, a to jak smluvní vztahy v oblasti obchodní, pracovněprávní nebo bankovní. Nakonec jsme se museli vracet i k oblasti vnitropodnikových cen, které jsme v některých oblastech stanovovali dodatečně.

Rozhovor vedla Jana Skálová



Workshop „Regulační prostředí pro akvizice a fúze“

K novele zákona o přeměnách proběhl workshop, který byl pořádán katedrou finančního účetnictví a auditingu, Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, pod záštitou vedoucího katedry doc. Ladislava Mejzlíka. Tento workshop byl jedním z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR „Komparativní analýza národních účetních a daňových systémů v EU s důrazem na přeshraniční fúze“ (registrační číslo P403/10/1982). Celkem se zúčastnilo 41 účastníků včetně tří ze zahraničí, a to z vysokých škol, vyšších odborných škol, z Ministerstva financí a z Národní účetní rady.

Workshop zahájila doc. Marcela Žárová, odborná garantka workshopu. Prvním vystupujícím byl autor novely zákona o přeměnách prof. Jan Dědič. V době konání workshopu byla novela zákona o přeměnách u podpisu prezidenta republiky a s návrhem na jeho platnost od 1. ledna 2012. Prof. Dědič zdůraznil, že se jedná o zásadní změny zákona o přeměnách, které mají vazby na zákon o účetnictví, zákon o daních z příjmů, obchodní zákoník i na novelu občanského a soudního řádu.

Dalším vystupujícím byla Jana Skálová, která nejprve prezentovala výsledky analýzy fúzí za rok 2010 v České republice. Z ní vyplývá, že z 394 fúzí realizovaných v České republice v roce 2010 bylo pouhých 14 přeshraničních, do České republiky devět a z České republiky pět. Toto nízké číslo přičítá právě rozdílným podmínkám a nemožnosti stanovit rozhodný den tak, aby se fúze mohla vůbec realizovat. Ve druhé části svého vystoupení se zabývala hlavními změnami v účetní regulaci, které jsou reakcí na možnost stanovení rozhodného dne flexibilně v návaznosti na podmínky, ve kterých se nachází fúzovaná nebo fúzující zahraniční společnost. Na názorných příkladech vysvětlila použitelné alternativy stanovení rozhodného dne a jejich účetní řešení včetně dopadů na způsob oceňování, vzniku oceňovacích rozdílů a rozdílů z přeměn společností.

Prof. Viola Šebestíková se zabývala odloženou daní ve vztahu k fúzím, zdůraznila význam odložené daně v procesu fúze, kde vzniká povinnost přecenění majetku a závazků. Vyslovila svůj názor na oceňovací metody, kdy může docházet až k názorovým odlišnostem mezi znalci, praxí a účetními teoretiky.

Komparativní analýza znaleckých posudků bylo téma přednesené Tomášem Podškubkou. Nejprve vysvětlil metodiku sběru dat u prováděné analýzy a následně přednesl výsledky analýzy. Ve znaleckých

posudcích zaujímají přeměny významné místo. V souvislosti se změnou zákona o přeměnách dochází i k omezení potřeby znaleckých posudků, protože při změně právní formy bude možné aplikovat výjimky jako u nepeněžitých vkladů v souladu s obchodním zákoníkem.

Dalším vystupujícím byl doc. Miloš Tumpach, který hovořil na téma neočekávané aspekty fúzí (nejen) na Slovensku. Zabýval se rámcovými problémy s aplikací IFRS v rámci fúzí, především na Slovensku; problémy se týkají vymezení mateřské společnosti, vymezení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, vymezení rozhodného dne a uplatňování IFRS. Všechny rámcové problémy jsou navíc komplikované nesprávným překladem IFRS.

Další příspěvek „Společný konsolidovaný korporátní základ daně a možnosti jeho alokace mezi členské státy“ autorem doc. Danuše Nerudové a Veroniky Solilové přednesla druhá autorka. Autorky zdůraznily, že v důsledku odlišností systémů korporátního zdaňování mezi členskými státy EU dochází ke snižování konkurenceschopnosti evropských společností. Zabývaly se také porovnáním metod alokace společného konsolidovaného základu daně a návrhem směrnice ES o společném konsolidovaném základu daně (CCCTB).

Z workshopu byl vydán sborník příspěvků a prezentací „Regulační prostředí pro akvizice a fúze“. Prezentace z workshopu, sborník a další informace jsou dostupné na webových stránkách katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze <http://kfua.vse.cz/fuze/>.

Marcela Žárová



Test z přeměn obchodních společností

Zakroužkujte vždy jen jednu odpověď, která je podle Vašeho názoru z nabízených variant nejvhodnější (nejsprávnější).



1. Rozhodný den fúze je:

- den zápisu fúze do obchodního rejstříku,
- den, od kterého se jednání zanikající společnosti při fúzi považuje z účetního hlediska za jednání nástupnické společnosti,
- den schválení fúze valnou hromadou zanikající i nástupnické společnosti,
- den uskutečnění fúze stanovený managementem v projektu fúze.

2. Rozhodný den:

- může být stanoven bez omezení v závislosti na projektu fúze,
- musí být stanoven do 3 měsíců po zápisu přeměny do obchodního rejstříku,
- může být stanoven nejdříve 6 měsíců před zápisem přeměny do obchodního rejstříku,
- může být nejdříve 12 měsíců před podáním návrhu na zápis přeměny do obchodního rejstříku, avšak nejpozději do zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

3. Pojem „rozštěpení“:

- byl v původním znění zákona, ale v zákoně se po novele již nevyskytuje,
- byl v původním znění zákona a byl ponechán v textu zákona i po jeho novele,
- je novým pojmem, který zákon před novelou neobsahoval,
- žádná z verzí zákona nepoužívá.

4. Operace související s přeceněním zanikající společnosti při přeměně se podle platného

znění českých účetních předpisů účtují:

- k datu konečné účetní závěrky zanikající společnosti,
- k datu zápisu fúze do obchodního rejstříku,
- do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti,
- k datu mezitímní účetní závěrky.

5. Zahajovací rozvaha se sestavuje:

- k rozhodnému dni přeměny,
- ke dni stanovenému rozhodnutím vlastníků a obsaženém v projektu fúze,
- ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku,
- ke dni předcházejícímu dni zápisu do obchodního rejstříku.

6. Zahajovací rozvaha se při přeměnách obchodních společností:

- sestavuje povinně vždy u všech typů přeměn,
- nesestavuje povinně u žádných z typů přeměn,
- sestavuje povinně jen u některých z typů přeměn,
- sestavuje u všech typů přeměn jen tehdy, pokud je to součástí projektu fúze.

7. Zahajovací rozvaha při přeměnách obchodních společností:

- musí být vždy ověřena auditorem,
- nemusí být nikdy auditorem auditována,
- musí být auditována, jen pokud to vyžaduje projekt fúze,
- musí být auditována, pokud některá ze společností účastnících se fúze splňuje limity pro povinný audit.

8. V případě přecenění majetku zanikající společnosti, která má povinnost vykázat odloženou daň:

- může vzniknout pouze odložený daňový závazek,
- může vzniknout pouze odložená daňová pohledávka,
- účetní jednotky musí vždy vypočítat a vykázat odloženou daň,
- účetní jednotka může rozhodnout o vykázání či nevykázání odložené daně.

9. Goodwill vzniklý při přeměně obchodní společnosti se podle českých účetních předpisů:

- neodepisuje, ale testuje k datu každé účetní závěrky na snížení hodnoty,
- odepisuje v souladu s odpisovým plánem účetní jednotky,
- odpisuje 60 měsíců od rozhodného dne přeměny,
- musí odepsat nejpozději do 15 let.

10. Evidence daně z přidané hodnoty, podávání příznání a vypořádání daně:

- od rozhodného dne fúze nevede nikdo,
- se musí vést odděleně za zanikající i nástupnickou společnost až do zápisu fúze do obchodního rejstříku,
- od rozhodného dne fúze vede pouze nástupnická společnost,
- postupuje se dle rozhodnutí správce daně.

Test připravili: Ladislav Mejzlík
a Jana Skálová

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů České republiky nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využitím prezentovaného názoru. Při zpracování vyšla Komora pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v Extranetu v části Na pomoc auditorům – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu nebo Dotazy a odpovědi k zákonu o auditorech.

Datování zprávy auditora, prohlášení vedení a projednání zprávy auditora

Auditorská společnost provedla auditorské práce v termínu 30. 5. – 14. 6. 201X. Po ukončení těchto prací vydala zprávu auditora k I) 30. 6. 201X. Podle ISA 580, odst. 10. a 11. je auditor povinen si vyžádat písemná prohlášení. Podle odst. 14.: „Datum písemných prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však pozdější.“ Ve vzoru tohoto standardu je uvedeno datum prohlášení. Jedná se o: II) datum skutečného fyzického podpisu účetní jednotky nebo III) datum, ke kterému účetní jednotka prohlašuje? Dále se v zákoně o auditorech, § 20, odst. 4 uvádí IV): „Zprávu auditora projedná auditor se statutárním orgánem...“

Shrneme-li uvedené, v rámci auditu se setkáváme se 4 časovými údaji. I, II, III a IV. Předpokládáme, že I) a III) by mělo být totožné v souladu s auditorskými postupy tak, aby se pokryla doba mezi vydáním zprávy a prohlášením ÚJ. Dále I) a IV) by mělo být totožné, protože bez projednání zprávy se zpráva nemůže vydat. A konečně II) a III) by mělo být totožné, protože od data, ke kterému účetní jednotka prohlašuje, a k datu, kdy skutečně připojí svůj podpis na prohlášení mohou nastat významné události, které by mohly ovlivnit výrok auditora.

Kolize nastává v administrativních postupech. Jak docílit této časové shody a projednat všechny zprávy auditora v den skutečného podpisu prohlášení.

Stanovisko KA ČR:

V souladu se standardem ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce datuje auditor svou zprávu k účetní závěrce nejdříve dnem, kdy získal dostatečné a vhodné důkazní informace k ověřované účetní závěrce, a to včetně důkazních informací o uznání odpovědnosti osob pověřených schválením účetní závěrky.

Datum vydání zprávy auditora, tj. datum, ke kterému je zpráva fyzicky předána klientovi, standardy ISA ani jinými předpisy konkrétně určeno není. Auditorské standardy nicméně implicitně předpokládají, že vydání zprávy proběhne v co nejkratší době poté, co

byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě auditor formuluje svůj výrok k účetní závěrce (ideálně tedy k datu uvedenému ve zprávě auditora). Pokud auditor zjistí, že mezi datem zprávy auditora a datem vydání zprávy auditora došlo ke skutečnostem, které mají být zohledněny v účetní závěrce, ve zprávě auditora či v obojím, je nutné postupovat v souladu se standardem ISA 560 Události po datu účetní závěrky.

Písemné prohlášení musí být, v souladu s požadavky standardu ISA 580 Písemná prohlášení, coby podstatná a nutná součást důkazních informací, datováno co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, rozhodně ale nesmí být datováno po tomto datu. Nejlepší a nejrozšířenější praxí je tak uvést na písemném prohlášení vedení stejné datum, jako je datum zprávy auditora.

Problematika **projednání zprávy auditora se statutárním orgánem auditované účetní jednotky** je řešena § 20 odst. 4 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „zákon o auditorech“). V zákoně není stanoveno, k jakému datu má být zpráva projednána, i když zejména v případě modifikované zprávy auditora lze z praktických důvodů rozhodně doporučit projednání problematických bodů před vydáním této zprávy. V případě, že by při projednávání zprávy po datu zprávy auditora vyšly najevo skutečnosti, které mají být zohledněny v účetní závěrce, ve zprávě auditora či v obojím, je nutné postupovat v souladu se standardem ISA 560 Události po datu účetní závěrky.

Ukončení smluvního vztahu s auditorem

Jsme 100% dceřiná společnost německé firmy. Téměř od založení využíváme služeb menší tuzemské auditorské společnosti XY. V zápisu o schválení loňského výsledku hospodaření je uvedeno, že „vlastník souhlasí s volbou auditora XY pro obchodní rok 2011“. S tímto auditorem již byla uzavřena smlouva o provedení povinného auditu.

Nyní jsme obdrželi příkaz od německé mateřské firmy k bezodkladnému přechodu k některé z 5 velkých

nadnárodních auditorských firem, které mateřská firma nyní uznává pro audit svých dceřiných společností.

Stanovisko KA ČR:

Podle ustanovení § 17 odst. 2 zák. č. 93/2009 Sb. (zákon o auditorech) může účetní jednotka jednostranně ukončit smluvní vztah podle smlouvy o povinném auditu pouze neprovádí-li auditor povinný audit v souladu s právními předpisy, profesními předpisy nebo etickým kodexem. V souladu s ustanovením § 17 odst. 3 zákona o auditorech je strana, která od auditu odstoupila, povinna to neprodleně oznámit Radě pro veřejný dohled, a to včetně řádného uvedení důvodu.

Pro jednostranné ukončení smluvního vztahu je dále třeba respektovat smluvní podmínky a ustanovení obecnějších právních předpisů o jednostranném ukončení smluvních vztahů (např. občanský zákoník).

Smluvní vztah podle smlouvy o povinném auditu je možné ukončit dohodou mezi smluvními stranami, a to při respektování smluvních podmínek a ustanovení obecních právních předpisů.

Pokud dojde k ukončení smluvního vztahu se stávajícím auditorem (ať už jednostranně nebo k ukončení dohodou), je nutné určit nového auditora, a to způsobem stanoveným v § 17 odst. 1 zákona o auditorech.

Složení výboru pro audit

V rámci holdingu existují 2 konsolidující jednotky, a to na úrovni dceřině i mateřské společnosti. Na obou úrovních je nutno zřídit výbor pro audit podle § 44 zákona o auditorech.

Může být složení výboru pro audit shodné v obou konsolidujících jednotkách?

Stanovisko KA ČR:

Složení výboru pro audit je řešeno v § 44, odstavci 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Dvě účetní jednotky mohou mít shodné složení výboru pro audit, pokud je složení obou těchto výborů v souladu s požadavky § 44 odstavci 1 zákona o auditorech.

Druh smlouvy s kapitálovou společností provádějící přeměnu (změnu právní formy ze s.r.o. na a.s.)

Jaký druh smlouvy je nutno uzavřít s kapitálovou společností provádějící přeměnu – změnu právní formy ze s.r.o. na a.s.

- a) standardní smlouvu o auditu – s vazbou na ISA 700-799 nebo
- b) modifikovanou – smlouvu o provedení forenzního auditu – zaměřením na ověření Rozvahy a vlastního kapitálu uvedené ÚJ – s vazbou na ISA 800?

Vše s vazbou na zákon č. 125/2008 Sb. – § 365 – ověření mezitímní, řádné, mimořádné závěrky ke dni zpracování projektu – auditorem a § 366 – ověření konečné účetní závěrky – auditorem.

Stanovisko KA ČR:

Zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách je v některých případech požadováno ověření účetní závěrky (meztímní, řádné, mimořádné či konečné) auditorem. Vzhledem k tomu, že se vždy jedná o účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem pro všeobecné účely, bude auditor vydávat zprávu v souladu se standardy řady 700 (ISA 700 – ISA 720). Auditor bude provádět audit účetní závěrky v souladu se všemi relevantními standardy ISA, nikoli audit pro zvláštní účely v souladu se standardem ISA 800 Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely či se standardem ISA 805 Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu.

Auditor tedy uzavře smlouvu o provedení auditu účetní závěrky. Požadavky na obsah smlouvy jsou pokryty standardem ISA 210 Sjednávání podmínek auditních zakázek.

Aplikace ISQC 1

1. Vyžaduje ISQC 1, aby auditoři praktikující jako OSVČ nechali zkontrolovat své vybrané spisy jiným auditorem?
2. Pokud ano, prosím o vysvětlení postupu ve vztahu k mlčenlivosti uložené auditorovi zákonem (§ 15 zákona o auditorech). Je třeba žádat o zproštění mlčenlivosti?
3. Je nutné, aby s „kontrolujícím“ auditorem byla uzavřena nějaká smlouva? Existuje nějaký vzor této smlouvy včetně úpravy mlčenlivosti?
4. Pokud toto bude za úplatu mezi auditory, bude tato činnost vstupovat do základu pro příspěvek KA ČR za určitý rok – pohyblivá část? Nebo vždy řešit pouze recipročně?

Stanovisko KA ČR:

K dotazu č. 1: Povinnost kontroly spisu

Kontrola dokumentace zakázky jiným auditorem je požadována, v souladu se standardem ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby, v následujících případech (není-li uvedeno jinak, citovaná ustanovení jsou ustanovení ze standardu ISQC 1):

- a) v rámci kontroly kvality zakázky dle odst. 35 a následujících standardu ISQC 1 a
- b) v rámci monitorování systému řízení kvality dle odst. 48 a následujících standardu ISQC 1.



Kontrola kvality zakázky

(odst. 35 a násl. standardu ISQC 1)

V souladu s odstavcem 35 standardu ISQC 1 je auditorská společnost (auditor) povinna stanovit zásady a postupy, v rámci kterých je pro určité zakázky vyžadována kontrola kvality zakázky. Tyto zásady a postupy musí:

- vyžadovat kontrolu kvality zakázky u všech auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek,
- stanovovat kritéria, podle nichž se hodnotí všechny ostatní zakázky s cílem určit, zda bude provedena kontrola kvality zakázky.

Tato kontrola kvality musí zahrnovat požadavky odstavců 37 a 38 standardu ISQC 1, mimo jiné kontrolu vybrané dokumentace zakázky týkající se významných úsudků a závěrů (u všech zakázek) a posouzení toho, zda dokumentace vybraná ke kontrole odpovídá práci provedené v souvislosti s učiněnými významnými úsudky a podporuje dosažené závěry (u auditů kótovaných účetních jednotek).

Kontrolu kvality zakázky smí provádět pouze osoba, která splňuje požadavky mj. odstavců 40 a A49, které vyžadují objektivitu (a tudíž nezávislost) kontrolující osoby.

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě auditora – OSVČ, pokud realizuje zakázky s povinností kontroly jejich kvality, je nutné, aby tuto kontrolu provedla vhodně kvalifikovaná externí osoba (viz odst. 12 písm. s), obvykle tedy jiný statutární auditor – OSVČ, či zaměstnanec jiné auditorské společnosti, který je objektivní (a tudíž nezávislý). Tuto skutečnost popisuje také odst. A50.

Kontrola kvality musí být dokončena před datem zprávy nezávislého auditora či zprávy o jiné zakázce.

Monitorování systému řízení kvality

(odst. 48 a násl. standardu ISQC 1)

V rámci monitorování systému řízení kvality se kontrola auditorského spisu vyžaduje dle odstavce 48 písm. a) , tzv. „inspekce. K této kontrole dochází teprve následně po dokončení zakázky.

Podle zmíněného ustanovení musí být inspekce prováděna periodicky a vždy se musí týkat alespoň jedné zakázky odpovědného auditora uskutečněné v dané

periodě. Výběr zakázek k inspekci a stanovení periody konkrétněji rozvádí odstavec A66 a je nutné ho upravit vlastní směrnici.

Inspekci smí provádět pouze osoba, která se nepodílela na zakázce ani na její kontrole kvality (viz odstavec 48 písm. c).

Z uvedeného vyplývá, že v případě auditora – OSVČ je nutné, aby tuto inspekci provedla vhodně kvalifikovaná externí osoba (viz odstavec 12 písm. s), obvykle tedy jiný statutární auditor – OSVČ, či zaměstnanec jiné auditorské společnosti, který je objektivní (a tudíž nezávislý). Tuto skutečnost popisuje také odstavec A68.

K dotazu č. 2: Zákonná mlčenlivost při kontrolách kvality zakázky

Auditor je povinen zachovávat mlčenlivost v souladu s požadavky zákona o auditorech a etického kodexu KA ČR. Právní úprava mlčenlivosti obsažená v zákoně o auditorech nepočítá s možností poskytování informací kvalifikovaným externím osobám provádějícím kontrolu kvality zakázky. Zákon v zásadě vychází z toho, že s informacemi účetní jednotky budou mimo auditora seznámeny pouze dále uvedené osoby: (i) zaměstnanci auditora a (ii) společníci a členové orgánů auditorské společnosti.

Pokud tedy bude auditor pro dodržení standardu ISQC 1 potřebovat provést kontrolu kvality zakázky (zejména v případě auditu kótované účetní jednotky), a to kvalifikovanou externí osobou (tj. příslušný auditor nebude mít k dispozici takového zaměstnance auditora a/nebo společníka či člena orgánů auditorské společnosti, s dostatečnými a přiměřenými zkušenostmi a schopností objektivně vyhodnotit významná rozhodnutí týmu provádějícího zakázku a závěry, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy, který však není a nikdy nebyl součástí týmu provádějícího příslušnou zakázku), pak tento auditor bude pro dodržení standardu ISQC 1 potřebovat být zbaven mlčenlivosti. Podle zákona o auditorech může být zbaven mlčenlivosti pouze účetní jednotkou nebo Komorou auditorů České republiky. Na druhou z uvedených možností pochopitelně nelze v praxi jakkoliv spoléhat, proto lze doporučit již při uzavírání příslušné smlouvy o auditorských službách myslet na otázku zbavení mlčenlivosti auditora pro účely dodržení standardu ISQC 1 provedením případné kontroly kvality zakázky kvalifikovanou externí osobou.

Pokud příslušné ustanovení o zbavení mlčenlivosti není uvedeno v doposud účinných smlouvách s kótovanými účetními jednotkami (resp. v ostatních případech kde má být provedena kontrola kvality zakázky) a pokud zde lze navíc očekávat, že kontrola kvality zakázky bude prováděna externí osobou, pak lze doporučit bezodkladné uzavření příslušného dodatku o zbavení mlčenlivosti, protože v době kontroly kvality zakázky již příslušná účetní jednotka nemusí být ochotna takovýto souhlas poskytnout (například proto, že nebude mít zájem na tom, aby kdokoliv zpětně případně

zpochybňoval kvalitu auditu jejího účetnictví). Tím by se příslušný auditor dostal do obtížně řešitelné situace, kdy nesmí porušit zákonem danou povinnost mlčenlivosti a tím pádem by obtížně hledal cesty, jak dodržet standard ISQC 1 (např. zaměstnat vhodnou osobu s dostatečnými zkušenostmi a schopnostmi).

V případě pochybností je vždy vhodné vyžádat si právní konzultaci.

K dotazu č. 3: Smlouva

Vzhledem k tomu, že při kontrole kvality kontrolující osoba má přístup k důvěrným informacím, a také k tomu, že kontrola je vysoce odborná činnost s řadou parametrů a možných výstupů (viz např. odst. A65 ISQC 1), je vhodné, aby k provedení kontroly byla

uzavřena písemná smlouva. Žádný závazný či nezávazný vzor smlouvy nebyl KA ČR vydán.

K dotazu č. 4: Vztah k výši pohyblivého příspěvku

Podle našeho názoru uvedené kontroly většinou nespĺňují definici auditorské činnosti uvedené v § 2 písm. b) zákona o auditorech. Tudiž v souladu s § 2 odst. 9 Příspěvkového řádu KA ČR odměny za provedení výše uvedených kontrol nevstupují do základu pro výpočet pohyblivého příspěvku, ledaže by splňovaly definici auditorské činnosti.

oddělení metodiky KA ČR

Účetnictví územních samosprávných celků a účetní závěrka sestavená k 31. prosinci 2011

Účetnictví územních samosprávných celků (dále jen „ÚSC nebo účetní jednotka“) se řídí pravidly, která mají klíčový význam při jeho vedení i zpracování. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů.

Inventarizace

Jednou z hlavních podmínek pro zabezpečení průkaznosti účetnictví ÚSC je provedení řádné inventarizace veškerého majetku a závazků, včetně jiných aktiv a jiných pasiv a skutečností zaúčtovaných na podrozvahových účtech.

Povinnost inventarizace majetku a závazků je zakotvena v § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZoÚ). Prováděcím předpisem je pro ÚSC vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků (prováděcí vyhláška). Inventarizace se provádí vždy k okamžiku, ke kterému sestavuje účetní jednotka řádnou anebo mimořádnou účetní závěrku.

Pro zajištění hladkého průběhu inventarizace je vhodné, aby si každá účetní jednotka:

- zpracovala svoji vlastní interní směrnici o inventarizaci, ve které by měly být stanoveny např. plány inventur, termíny jejich provedení, odpovědné osoby, složení inventarizační komise/komisí, příklady inventurních soupisů apod.
- proškolila zaměstnance a členy inventarizačních komisí, kteří se inventur budou účastnit a svými

podpisy potvrdí odpovědnost za jejich řádné provedení.

Při přípravě vnitřní směrnice by účetní jednotka měla využít i požadavků prováděcí vyhlášky.

Skutečné stavy majetku a závazků se zjišťují fyzickou inventurou u hmotného majetku, popř. u nehmotného, nebo dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popř. u ostatních složek majetku, u kterých nelze provést inventuru fyzickou. Zjištěné stavy se zaznamenávají do inventurních soupisů. Tyto soupisy jsou průkaznými účetními záznamy. Jejich obsahová náplň je uvedena v § 30 odst. 2 ZoÚ a § 8 prováděcí vyhlášky.

Zjištěné inventarizační rozdíly, tj. rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví musejí být zaúčtovány do období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku, závazků, jiných aktiv a jiných pasiv a podrozvahových účtů. U ÚSC je to v případě sestavení řádné účetní závěrky k datu 31. prosince.

Účetní jednotka je povinna prokázat provedení inventarizace po dobu 5 let po jejím provedení.



Legislativa

Účetnictví ÚSC je vedeno a účetní závěrka musí být sestavena v souladu s platnými metodickými předpisy, kterými jsou zejména:

Zákony

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů;

Vyhlášky

- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů;
- Vyhláška č. 383/2009 Sb., (technická vyhláška) o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu („CSÚIS“) a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů, ve znění pozdějších předpisů;
- Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů;
- Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů;

Standardy

- České účetní standardy (701 – 708).

Významnou změnou pro ÚSC je povinnost postupovat od 1. ledna 2010 v souladu s Českými účetními standardy (§ 36 ZoÚ). Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz svého účetnictví.

Kromě obecně závazných právních předpisů se účetní jednotka řídí i vlastními vnitřními předpisy. Jejich obsah vychází nejenom z platné metodiky, ale i z jejich inter-ních potřeb.

Účetní závěrka

Vyhláška č. 410/2009 Sb., obsahuje závazný vzor jednotlivých částí účetní závěrky pro ÚSC (viz přílohy 1 – 5 této vyhlášky).

Účetní závěrku tvoří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích a
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Příloha vysvětluje a doplňuje informace uvedené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. V příloze musejí být vyplněny jak číselné, tak textové části.

ÚSC nesestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, pokud k rozvahovému dni a za účetní období bezprostředně předcházející nesplní dvě podmínky, a to brutto aktiva celkem více než 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč.

Účetní závěrka ÚSC musí obsahovat všechny významné informace. Informace se považuje za významnou

(závažnou), pokud by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá.

Účetní závěrka se sestavuje v českých korunách a vyznačuje se v Kč, s přesností na dvě desetinná místa.

Finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu (FIN 2-1 2 M) již není od roku 2010 součástí účetní závěrky.

Účetní metody a časový harmonogram jejich použití

Účetní metoda	Aplikace
Opravné položky k vybraným položkám pohledávek	od 1. ledna 2010
Rezervy	od 1. ledna 2010
Ocenění reálnou hodnotou	od 1. ledna 2010
Časové rozlišení	od 1. ledna 2010
Závazné účtování na podrozvahových účtech	od 1. ledna 2010
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	k 31. prosinci 2011 rozvahově, v následujících letech již standardně prostřednictvím výkazu zisku a ztráty
Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému, hmotnému a finančnímu majetku, k zásobám	k 31. prosinci 2011

Opravné položky k vybraným položkám pohledávek

Opravné položky vyjadřují významné přechodné snížení hodnoty pohledávek. Vytvářejí se zejména na základě inventarizace.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. specifikuje, ke kterým druhům pohledávek se opravné položky vytvářejí a ke kterým ne, a v § 65 popisuje postup jejich tvorby a jejich použití.

Opravné položky se vytvářejí k pohledávkám, které představují riziko, že nebudou dlužníkem plně nebo částečně uhrazeny (tvoří se ve výši 10 % za každých ukončených devadesát dnů po splatnosti dané pohledávky).

Rezervy

Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých známe účel, je pravděpodobné, že nastanou, ale zpravidla neznáme přesnou částku a období. Vytvářejí se v případě, kdy v běžném účetním období nastane skutečnost, jejímž pravděpodobným následkem bude významné zvýšení nákladů účetní jednotky v budoucím/ch účetním/ch období/ch.

Název	Období	Účel	Částka
Rezervy	Odhad	Známe	Odhad

Tvorbou rezervy dochází ke snížení výsledku hospodaření běžného účetního období při předpokládaném snížení dopadu do výsledku hospodaření budoucího/ch účetního/ch období, ve kterých dojde k „výúčtování“ budoucího rizika, v jehož souvislosti byla rezerva vytvořena.

ÚSC mohou vytvářet např. tyto druhy rezerv: na opravy dlouhodobého majetku, péstební činnost, odbahnění rybníka, sanaci pozemků dotčených těžbou, rekultivaci skládky, soudní spory apod.

Ocenění reálnou hodnotou

V § 27 ZoÚ jsou vymezeny všechny složky majetku a závazků, které se oceňují reálnou hodnotou.

Reálnou hodnotou se rozumí: tržní hodnota, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce (použijeme např. pro oceňování dlouhodobého majetku určeného k prodeji), anebo ocenění stanovené zvláštními právními předpisy (např. oceňovací vyhláška).

Druhy majetku a závazků, které budou oceňovány reálnou hodnotou a způsoby jejich ocenění by ÚSC měly mít stanoveny v interní směrnici. Její součástí by mělo být i vymezení okamžiku uskutečnění účetního případu u majetku určeného k prodeji, který bezprostředně souvisí s rozhodnutím osoby nebo orgánu, který o této skutečnosti rozhoduje (viz § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

Časové rozlišení

Náklady a výnosy se zachycují do období, se kterým časově a věcně souvisejí. U časového rozlišení známe období, účel a částku u dohadných účtů aktivních a pasivních známe období, účel, ale částku odhadujeme.

Název	Období	Účel	Částka
Časové rozlišení	Známé	Známé	Známé
Dohadné účty	Známé	Známé	Odhad

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku znamenají trvalé snížení hodnoty dlouhodobého odpisovaného majetku. První použití této metody provedou ÚSC poprvé k 31. prosinci 2011, a to rozvahově, tj. pomocí účtu 406 – oceňovací rozdíl při změně metody a účtů oprávek k odpisovanému dlouhodobému majetku (07x a 08x). V následujících letech pak prostřednictvím účtu 551 – odpisy dlouhodobého majetku a účtů oprávek k odpisovanému dlouhodobému majetku (viz. § 66, vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

Majetek, který se neodpisuje:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- sbírky muzejní povahy,
- movité kulturní památky,
- předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- pohledávky,

- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, pokud má účetní jednotka tento majetek v pronájmu nebo ve výpůjčce (odpisuje vlastník tohoto majetku),
- povolenky na emise a preferenční limity,
- majetek oceněný 1 Kč,
- dlouhodobý majetek oceněný reálnou hodnotou.

Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému, hmotnému a finančnímu majetku a k zásobám

Opravné položky představují dočasné snížení hodnoty. Vytvářejí se na základě inventarizace.

U drobného dlouhodobého majetku (ten je stoprocentně odepsán již při pořízení), majetku oceněného reálnou hodnotou nebo ekvivalencí a majetku oceněného 1 Kč se opravné položky nevytvářejí.

Nejčastější zjištění a nedostatky

Při přezkoumání hospodaření ÚSC za rok 2010 byly auditory zjištěny např. tyto nedostatky:

Zjištění	Popis
Zaučtování neúplných faktur	Formální nedostatky.
Nevyjasněné majetkoprávní vztahy	Časté soudní spory. Informace o významných skutečnostech nebyly popsány v příloze účetní závěrky. Nebyla tvořena rezerva.
Nesprávné ocenění majetku a závazků	V některých případech byly položky majetku stále vedeny v nulové hodnotě.
Nesprávná klasifikace dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v rozvaze	Majetek v užívání byl vykazován na účtech nedokončeného dlouhodobého majetku.
Nedodržení zákona o zadávání veřejných zakázek	Zadavatel nemá zpracovanou interní směrnici. Chybně zvolený způsob zadání. Netransparentnost zadání. Nedodržení zákonem stanovených lhůt.
Nedodržení podmínek dotace	Úhrada prací, které nebyly předmětem dotace.
Nepochopení akruálního principu (dohadné účty)	Nebyly tvořeny dohady např. na pro-sincové svozy komunálního odpadu, na stavební práce, které byly koncem roku provedeny, ale do stanoveného data nebyly vyfakturovány.
Nesprávná výše opravných položek	Opravné položky k vybraným účtům pohledávek nebyly tvořeny v souladu s platnou legislativou.
Příloha účetní závěrky	V mnoha případech byly textové části přílohy doplňovány až na základě upozornění auditora. Ze strany MF ČR nebyla za rok 2010 provedena kontrola záznamů předaných do CSÚIS, tzn., že MF ČR na tento nedostatek účetní jednotky neupozornilo. Nesprávně nastavené počáteční stavy.
Účetní závěrka	Nebyla podepsána statutárním orgánem účetní jednotky.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



Na pozici director ve forenzním oddělení byl jmenován Maroš Holodňák



Maroš Holodňák

Maroš Holodňák byl v prosinci jmenován na pozici director v oddělení forenzních služeb. Na této pozici se bude věnovat především poradenství v oblasti systémů

řízení rizik podvodů, protikorupčních opatření a posilování prevence proti podvodům. Maroš Holodňák absolvoval Podnikovohospodářskou fakultu Ekonomické univerzity v Bratislavě v roce 1998 a svou kariéru zahájil ve společnosti Deloitte. Zaměřil se na forenzní služby,

především na vyšetřování podvodů a řízení rizik podvodů, a v této specializaci pokračuje i ve společnosti KPMG Česká republika, kde pracuje od roku 2009. Je držitelem certifikací profesních organizací ACCA, IIA a ACFE.

-jk-

Co najdete v e-příloze č. 1/2012

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: lerova@kacr.cz.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz.

Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

Téma čísla – Akvizice a fúze Základní přístupy k ocenění majetku a jak porozumět hodnotě v posudku

Článek Pavla Tůmy pojednává o přístupech a metodách ocenění majetku.

Zákon o přeměnách po novele

V e-příloze najdete přetisk článku z časopisu Daně a právo v praxi, který se zabývá rozsáhlou novelou zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, a představuje některé z významných změn, které novela přináší.

E&Y: ČR je 24. nejvyspělejší trh pro zahraniční fúze a akvizice

Výzkumné centrum pro fúze a akvizice při City University London ve spolupráci se společností Ernst & Young vypracovaly žebříček nejvyspělejších trhů pro zahraniční fúze a akvizice. Žebříček porovnává 175 zemí z celého světa a hodnotí 36 hledisek v šesti kategoriích, uvedla ČTK.

SDEU: Platné hospodářské důvody fúze mezi dvěma společnostmi téže skupiny

V přetisku článku z Finančních aktualit KPMG si můžete přečíst o rozsudku Soudního dvora EU, který se zabýval otázkou, za jakých okolností může správce daně odmítnout uplatnění principu tzv. daňové neutrality fúze.

Právo

K odstranění tzv. zákazu souběhu funkcí a možnostem řešení vztahu společnost s ručením omezeným – jednatel – zaměstnanec v praxi

S účinností od 1. 1. 2012 se mění právní úprava obchodního vedení společnosti. Změnami, které novela obchodního zákoníku zavádí, se zabývá přetisk článku z www.epravo.cz.

Zaujalo nás

Novela zákona o účetnictví k 1. 1. 2012

Přetisk článku z časopisu Finanční management vás provede hlavními změnami v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Pozor na změny u daňového odpisu pohledávek

Další přetisk článku z časopisu Finanční management upozorňuje na změny, které nedávno proběhly v oblasti daňového odpisu pohledávek.

Zaznamenali jsme

Nechtěný rozvod

Reformou auditního trhu, kterou navrhuje Evropská komise, se zabývá přetisk článku z časopisu Euro.

PwC dostala v Británii rekordní pokutu za chyby při auditu

Přední auditorská a poradenská firma PricewaterhouseCoopers dostala v Británii rekordní pokutu 1,4 milionu liber (43,7 milionu Kč) kvůli chybám při auditu. Podle rozhodnutí soudu sedm let špatně informovala místní regulátory, když uváděla, že peníze klientů u společnosti JPMorgan Securities jsou v bezpečí, uvedla ČTK.

-Vel-