

Účetní závěrky a případy vlastnických transakcí a podnikových kombinací[#]

*Hana Vomáčková**

1 Řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky – úvod

V současně době narůstá množství vlastnických transakcí, při nichž vzniká, mění se, popř. zaniká vlastnický vztah mezi společnostmi a jejichmi společníky a s ním spojená práva a povinnosti společníků. V těchto situacích bývají velmi důležité informace z finančního účetnictví o aktuální výši majetkové podstaty podniku měřené vlastním kapitálem nebo čistými aktivy. V souvislosti s vlastnickými transakcemi mnohdy dochází i k podnikovým kombinacím, při nichž nastává spojení podniků do větších, vyšších, nových ekonomických celků. Popř. dochází k rozdělování podniku, obvykle za účelem budoucího spojení, takže podnikové kombinace v širším pojetí představují všechny transakce s podniky a svým způsobem vedou ke vzniku nových ekonomických jednotek. Tyto nové ekonomické jednotky – celky zdaleka nemusí být a často nejsou novou samostatnou právní osobou. Podstatné je ekonomické spojení do větší a mocnější, ekonomicky silnější ekonomické jednotky, a to přímo, ihned, nebo s časovým odstupem přes okamžité rozdělení. Také v těchto procesech jsou potřebné informace o podnikové podstatě, její hodnotě a naplnění prostřednictvím konkrétních položek majetku a závazků. Je evidentní, že vzniká potřeba souhrnných účetních informací, které obecně poskytuje účetní závěrka prostřednictvím výkazů rozvahy, výsledovky, výkazu peněžních toků, výkazu změn vlastního kapitálu a poznámek – přílohy účetní závěrky.

Účetní závěrky v souvislosti s vlastnickými transakcemi i podnikovými kombinacemi prokazují finanční situaci z hlediska zachování majetkové podstaty podniku, z hlediska zajištění trvání podniku v dohledné budoucnosti, z hlediska efektivnosti i likvidity a jsou pro účastněné subjekty (společníky, investory, společnosti) velmi důležité. Účetní závěrky mohou signalizovat možnost či nutnost určité vlastnické transakce nebo podnikové kombinace a zároveň prokázat její uskutečnění. Jsou proto často vlastníky požadovány a v mnoha případech také právními normami přikazovány.

V účetních normách bývají účetní závěrky rozdělovány na účetní závěrky řádné, mimořádné, popř. je používán termín z IAS/IFRS (International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards – IASB, 2006), tj. závěrky mezitímní. Definování řádnosti či mimořádnosti účetní závěrky přitom může vycházet z různých hledisek. Jedním z hledisek je návaznost účetní závěrky na poslední den pravidelného, řádného účetního období a současně vztah k prvnímu dni nového účetního období. Jde o promítnutí všeobecně uznávaných účetních zásad:

- zásady pevných, periodických účetních období (12 po sobě jdoucích měsíců),
- zásady bilanční kontinuity,

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska s registračním číslem MSM6138439903.

* Prof. Ing. Hana Vomáčková, CSc. – profesorka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <vomackov@vse.cz>.

- zásady trvání podniku v dohledné budoucnosti.

Takovéto účetní závěrky jsou běžně označovány jako závěrky řádné. Jsou řádné z hlediska času sestavování i z hlediska věcného obsahu (předpokládá se, že podnik bude normálně, řádně dále fungovat a obsah účetní závěrky bude odpovídat obecně stanoveným informačním potřebám). Řádné účetní závěrky mají především informační funkci z hlediska finančního řízení podniku. Úspěšnost využití řádných účetních závěrek je dána věrohodností informací, které poskytují. Ta je ovlivněna mezi jinými požadavkem na průkaznost účetních informací. Finanční účetnictví k zajištění této vlastnosti má řadu nástrojů, zejména však inventarizaci všech položek majetku a závazků před sestavením účetní závěrky. Řádně uskutečněná inventarizace je hlavním nástrojem kontroly věcné správnosti a nutně předchází sestavení řádné účetní závěrky. Z hlediska technologie zpracování účetních informací inventarizace ověřuje průkaznost a věrohodnost stavů jednotlivých položek majetku a závazků, popř. i jednotlivých složek vlastního kapitálu a dovoluje přistoupit k poslednímu technologickému kroku zpracování účetních informací, tj. k účetní uzávěrce. Na jejím základě pak dochází k vypracování a předkládání účetní závěrky. Technologie účetní uzávěrky může být různě organizována, např. uzávěrkovými operacemi v podobě podvojných účetních zápisů. Může být ovšem organizována i zdánlivě jednoduššími způsoby, jako je např. „opis a agregace“ zůstatků příslušných rozvahových účtů přímo do odpovídajících položek výkazu. V podmínkách automatizovaného zpracování účetních informací je technologická záležitost uskutečnění účetní uzávěrky a vyhotovení účetní závěrky relativně jednoduchá a neměla by být problematická, pokud algoritmy obsažené v účetním programu odpovídají všeobecně uznávaným účetním zásadám a metodě zpracování účetních informací.

Účetní závěrky požadované a sestavované za jinak dlouhá účetní období než je 12 po sobě jdoucích měsíců, většinou za období kratší, ale výjimečně i za období delší jsou tedy sestavovány k jiným dnům, než poslednímu dni řádného účetního období a jsou tudíž v tomto směru závěrkami mimořádnými, mezitímními. Časová mimořádnost, mezičasovost, mezitímnost má své věcné důvody. Tyto důvody mohou být v podstatě dvojího druhu:

- a) potřeba souhrnných finančních informací pro finanční řízení za kratší období než je 12 po sobě jdoucích měsíců, protože pro racionální finanční řízení v podmínkách existence a hlavně vzniku značných rizik, jsou souhrnné finanční informace jedenkrát za rok nedostatečné,
- b) potřeba informací pro uskutečnění transakcí, které nepatří do běžného hospodaření podniku, tj. např. vlastnických transakcí nebo transakcí s podniky, tj. podnikových kombinací.

Uvedené důvody pro mezitímní vykazování je cílově značně odlišné a kladou na takovou účetní závěrku odlišné požadavky.

Důvod ad a) je v trvalé, pravidelně se opakující informační potřebě souhrnných účetních informací. K uspokojení takovéto informační potřeby jsou třeba pravidelné mezitímní účetní závěrky, např. pololetní, čtvrtletí, měsíční. Nejsou tedy vyvolány nějakými neobvyklými, mimořádnými transakcemi, ale požadavkem na vyšší časovou frekvenci souhrnných účetních informací. Je jasné, že u takových mezitímních účetních závěrek ustupuje do pozadí ověřování průkaznosti účetních informací pomocí inventarizace a formálně technologické uzavírání účetních knih by představovalo zbytečnou administrativní zátěž. Spíše je důležité, zda mezitímní účetní závěrky budou z hlediska podrobnosti obsahu totožné s účetními závěrkami řádnými či zda bude míra podrobnosti souhrnných účetních informací snížena.

V tomto duchu jsou také chápány mezitímní účetní závěrky v rámci IAS/IFRS (IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví).

Důvod ad b) je významně odlišný. Potřeba souhrnných účetních informací je vyvolána mimořádnou, řídkou, neobvyklou transakcí, která vede ke změnám ve struktuře vlastníků, jejich pravomocí, odpovědnosti a v budoucnu ovlivní průběh finančního řízení v podniku společnosti, již se vlastnické transakce dotýkají. Podobně relativně řídkou transakcí (z hlediska dotčených společností a jejich podniků) jsou podnikové kombinace, při nichž pravomoci a odpovědnosti za hospodaření podniku přecházejí z jednoho subjektu na subjekt jiný. Oba typy transakcí, tj. vlastnické i spojování či rozdělování (přerozdělování) podniků významně ovlivňují úspěšnost hospodaření ekonomických jednotek v budoucnosti a vytvářejí širší okolnosti pro více nebo méně hospodárné, racionální, či neracionální a tím i problémové fungování ekonomicko-sociální, ekologické i morální stránky společnosti. Vlastnické transakce i transakce podnikových kombinací mají silný zájmový, mocenský náboj. Dosahování spíše pozitivních důsledků z těchto transakcí vyžaduje poskytování účetních informací pro rozhraničení pravomocí a zejména odpovědnosti, pro zabezpečení odpovědnosti za ochranu majetků proti zcizení. Vyžaduje rovněž vytvoření takových podmínek, aby majetek přinášel potřebné majetkové prospěchy, aby přesun ekonomické moci byl relativně spravedlivý. K tomu mají sloužit mimořádné účetní závěrky. Ty tedy nejsou z podstaty uskutečňovaných transakcí požadovány pravidelně, ale většinou zcela nepravidelně. Prokazování majetkové podstaty podniku dotčené společnosti či společností, stejně tak zajištění odpovědnosti za předávaný a přebíraný majetek a závazky dotčeného podniku jsou zde prioritní. K tomuto cíli musí být využity všechny nástroje, které finanční účetnictví poskytuje, tj. inventarizace veškerých položek majetku a závazků (i když v mimořádném termínu a k mimořádnému účelu), s obvyklou účetní uzávěrkou a se sestavením účetní závěrky v souladu se všeobecně uznávanými účetními zásadami aplikovanými na daný konkrétní případ, tj. zejména respektováním principu trvání (netrvání) podniku v dohledné budoucnosti, s předností obsahu před formou, s opatrností odpovídající dané konkrétní situaci apod.

2 Mezitímní účetní závěrky podle IAS 34 – Mezitímní vykazování

Standard o mezitímním vykazování se snaží sjednotit obsahově a také časově pojetí zveřejňování souhrnných účetních informací. Deklarovaným cílem standardu je sjednotit především obsah, stanovit pravidla uznávání a oceňování v úplných nebo zkrácených účetních závěrkách za mezitímní období, tj. období kratší než je 12 po sobě jdoucích měsíců.

Standard nenařizuje, které účetní jednotky a jak často mají sestavovat a zveřejňovat mezitímní účetní závěrku. Standard předpokládá, že požadavky na zveřejňování mezitímní účetní závěrky vycházejí především od externích uživatelů účetních informací jako je vláda, regulátor trhu s cennými papíry, burza, koneckonců i účetní orgány (státní i profesionální), které podporují, aby účetní jednotky, jejichž majetkové nebo dluhové cenné papíry jsou veřejně obchodovány, poskytovaly mezitímní účetní závěrku pravidelně, např. minimálně ke konci prvního pololetí účetního roku. Standard v souvislosti s charakteristikou období, za které se sestavuje a zveřejňuje mezitímní účetní závěrka hovoří o běžném mezitímním období a o období běžného účetního roku. V příkladech uvedených ve standardu jsou používány mezitímní závěrky sestavované pololetně, čtvrtletně. IAS 34 tedy předpokládá, že mezitímní účetní závěrky nejsou sestavovány a zveřejňovány nepravidelně podle výskytu neopakovaných vlastnických transakcí či transakcí s podniky, ale jsou sestavovány pravidelně jako nástroj finančního řízení a rozhodování externích uživatelů účetních informací. Tyto pravidelné mezitímní účetní závěrky jsou v případech vlastnických transakcí či transakcí

s podniky pohotově k dispozici i pro tyto nepravdivé, svým způsobem mimořádné informační potřeby.

Co se týče obsahu, uznávání a oceňování vybraných rozvahových položek vychází IAS 34 Mezitímní vykazování z předpokladu, že jsou používána stejná pravidla a stejné koncepční přístupy při uznávání, oceňování i vykazování jako při řádné roční účetní závěrce. Předpokládá, že u některých položek bude kvantifikace více na bázi účetních odhadů. Položky, které se vyskytují nepravdivě, podmíněné vnějšími událostmi i když mají určitou tendenci se opakovat koncem řádného účetního období, nejsou většinou do mezitímní účetní závěrky zahrnovány (viz např. odst. B11 Dodatku B k IAS 34).

3 Druhy účetních závěrek podle předpisů ČR

Regulace účetních závěrek v České republice je dána zvyklostí úzkého propojení obchodního a účetního práva s tím, že se má zato, že obchodní zákoník vytváří základní pravidla – rámec, v němž se pohybují pravidla účetní právní úpravy daná především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění. Tento vztah však předpokládá, že způsob přístupu k podnikům z hlediska obchodněprávního, zejména v právu obchodních společností a účetního je v zásadních, koncepčních věcech shodný, popř. že se určitá specifika pohledu obchodněprávního a účetního vzájemně respektují. To by mělo znamenat, že pravidla účetní úpravy, která mají respektovat všeobecně uznávané účetní principy by měla vyžadovat respektování obecných účetních principů i obchodního zákoníku. Tento opačný vztah v řadě případů chybí.

Platná právní úprava mimořádných účetních závěrek vychází ze zákona č. 513/91 Sb., Obchodního zákoníku ve znění pozdějších předpisů a ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Obchodní zákoník stanoví povinnost sestavit v určitých případech účetní závěrku, někdy přímo mimořádnou nebo mezitímní účetní závěrku. Z hlediska času i věcné podstaty jsou mnohé z těchto účetních závěrek závěrkami mimořádnými, popř. mezitímními. Např. závěrky při vstupu do likvidace, při zániku společnosti bez likvidace s právním nástupcem, tj. při přeměnách obchodních společností s výjimkou změny právní formy.

Zákon o účetnictví upravuje existenci řádných, mimořádných i mezitímních účetních závěrek tím, že definuje účetní závěrku (§18), definuje účetní období (§3), definuje případy uzavírání a otevírání účetních knih (§ 17) a vymezuje řádnou, mimořádnou a mezitímní účetní závěrku (§ 19). Obecně, zejména pak z hlediska obsahového je účetní závěrka definována v § 18 zákona o účetnictví. Viz následující citace:

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

§18 Účetní závěrka

- (2) *Účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji*
- a) rozvaha (balance),*
 - b) výkaz zisku a ztráty; Pozemkový fond České republiky a státní fondy výkaz zisku a ztráty nesestavují,*
 - c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b), zejména naplněním §7 odst. 3 až 5 a §19 odst. 5 ; příloha obsahuje též informace o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a o výši*

evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů.

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

(3) *Účetní závěrka podle odstavce 1 musí obsahovat*

- a) jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky; u účetních jednotek podle §1 odst. 2 písm. a) až c) sídlo nebo u účetních jednotek podle §1 odst. 2 písm. d) až h) bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště,*
- b) identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno,*
- c) právní formu účetní jednotky,*
- d) předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,*
- e) rozvahový den (§19 odst. 1) nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje (§19 odst.3),*
- f) okamžik sestavení účetní závěrky,*

a musí k ní být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky podle §1 odst. 2 písm. a) až c), nebo podpisový záznam účetní jednotky podle §1 odst. 2 písm. d) až h); připojením uvedeného podpisového záznamu se považuje účetní závěrka za sestavenou podle písmene f).

(4) *Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Nestanoví-li tento zákon jinak, ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.*

Ustanovení § 18 se vztahuje na všechny typy účetních závěrek, tj. jak na závěrku řádnou, tak na závěrku mimořádnou, popř. na závěrku mezitímní. Toto ustanovení zákona o účetnictví je podle mého názoru jasné a nedovoluje různé interpretace. Poněkud komplikovanější jsou interpretace dalších souvisejících ustanovení zákona o účetnictví, a to zejména § 3 odst. 2 a dále § 19.

Za východisko úpravy je považováno definování účetního období. To zákon o účetnictví uskutečňuje v § 3 odst. 2. Z následující citace je patrné, že účetní období trvá standardně 12 po sobě jdoucích měsíců, což odpovídá všeobecně uznávanému účetnímu principu pevných, periodických účetních období.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

§3

- (2) *Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců. Účetní období při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku může být o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců. V případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy (dále jen "přeměna společnosti") účetní období začíná rozhodným dnem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku. U zúčastněných účetních jednotek končí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni podle zvláštního právního předpisu.*

Zákon zde zároveň připouští a vyjmenovává některé situace, při nichž účetní období trvá dobu kratší, popř. i dobu delší než je dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Zákon výslovně jmenuje případy přechodu z ročního účetního období na období hospodářského roku, situaci vzniku účetní jednotky, případ přeměn obchodních společností a družstev (s výjimkou změny

právní formy) v období od rozhodného dne do konce období, v němž byla přeměna zapsána v obchodním rejstříku. Je evidentní, že zmíněné situace, v nichž se předpokládá odlišná délka účetního období jsou specifickými situacemi, které jsou vyvolány také vlastnickými transakcemi a při některých přeměnách i podnikovými kombinacemi. Z pohledu platnosti všeobecně uznávaného principu pevných, periodických účetních období, nejsou účetní období v těchto případech pevnými, periodickými účetními obdobími, ale obdobími specifickými, **kteřé však vytvářejí podmínky pro nastartování dalších pevných, periodických účetních období.** Na rozdíl od jiných případů (např. vstupu do likvidace, uvalení konkursu na majetek společnosti, stanovení rozhodného dne např. fúze nebo rozdělení odštěpením) jde o případy, kterými se vyrovnávají důsledky nastalé změny účetního období jako východisko další aplikace principu pevných, periodických účetních období. Většinou jde o důsledky otevření účetních knih v jiném okamžiku, než je první den pevného, periodického účetního období. Proto i účetní závěrky sestavované v těchto případech k posledními dni účetního období jsou považované za závěrky řádné. Dny, k nimž se sestavují, se shodují daty rozvahových dnů, které budou následovat pravidelně po dalších dvanácti po sobě jdoucích měsících.

§ 19 zákona o účetnictví se v odstavci 1 a dále v odstavci 3 snaží o vlastní definici řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky. Podíváme-li se na následující citaci, pak z § 19 odst. 1 má především vyplynout definice řádné účetní závěrky. **Řádná účetní závěrka je určena tím, že je sestavena k poslednímu dni účetního období, k tzv. rozvahovému dni.**

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

§19 Rozvahový den

- (1) *Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy uzavírají účetní knihy. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období a v ostatních případech sestavují mimořádnou účetní závěrku. Rozvahu jako zahajovací sestavují účetní jednotky v případech uvedených v §17 odst. 1 s výjimkou k prvnímu dni účetního období.*
- (2) *Účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne; to platí obdobně i pro všechny účetní záznamy, které se sestavují k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.*
- (3) *V případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, účetní jednotky sestavují účetní závěrku v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne (dále jen "mezitímní účetní závěrka"). V případech sestavování mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění podle §25 odst. 2 ; ostatní ustanovení tohoto zákona týkající se účetní závěrky platí obdobně. Účetní jednotky podle §1 odst. 2 písm. a), b) a d) až h), které jsou příjemci prostředků ze státního rozpočtu nebo rozpočtů územních samosprávných celků a jsou povinny tyto prostředky vypořádat podle zvláštního právního předpisu, [11d] a uplatňují hospodářský rok podle §3 odst. 2 a 3 , sestavují k 31. prosinci kalendářního roku mezitímní účetní závěrku, při které nepoužijí ustanovení §24 odst. 2 písm. b) a §24 odst. 6 písm. b).*
- (4) *Účetní jednotky sestavují rozvahu tak, aby počáteční zůstatky účtů, které obsahuje rozvaha, (dále jen "rozvahové účty"), jimiž se otevírá účetní období, navazovaly na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo; toto ustanovení platí i pro podrozvahové účty.*
- (5) *Za období počínající koncem rozvahového dne a končící okamžikem sestavení účetní závěrky jsou účetní jednotky povinny uvést v příloze v účetní závěrce rovněž informace o*
 - a) *skutečnostech, které poskytují další informace o podmínkách či situacích, které existovaly ke konci rozvahového dne,*
 - b) *skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne,*
 - c) *a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.*
- (6) *Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska*

významnosti. Informace se považuje za spolehlivou, jestliže splňuje požadavek §7 odst. 1 a je-li úplná a včasná. Informace je včasná, je-li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace. Informace je srovnatelná, jestliže splňuje požadavky stanovené v §7 odst. 3 až 5. Informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá (dále jen "uživatel"); u účetních jednotek podle §1 odst. 2 písm. c) a u územních samosprávných celků, které jsou příjemci prostředků ze státního rozpočtu nebo s nimi hospodaří a jsou povinny tyto prostředky vypořádat podle zvláštního právního předpisu, [11d] se považuje za významnou též informace o ocenění nehmotného majetku ve výši nad 60 000 Kč a u samostatných movitých věcí nebo souboru movitých věcí ve výši nad 40 000 Kč. Informace je srozumitelná, jestliže splňuje požadavky stanovené v §8 odst. 5.

Je to účetní závěrka sestavovaná k poslednímu dni řádného účetního období, tj. po 12 po sobě jdoucích měsících, a to podle stavů ke konci rozvahového dne. Touto definicí je preferován princip periodických účetních období, který je také východiskem srovnatelnosti účetních informací poskytovaných účetní závěrkou. Řádná účetní závěrka, resp. rozvahový den jsou vázány na den, k němuž se uzavírají účetní knihy, tj. na účetní uzávěrku. Ve vazbě na výše citovaný a komentovaný § 3 odst. 2 zákona o účetnictví je i závěrka sestavená po jiné délce účetního období, ale ke standardnímu rozvahovému dni, kterým se nastartuje standardní periodičita účetních období účetní závěrkou řádnou.

V tomtéž paragrafu a ve stejném odstavci je obsažena i definice mimořádné účetní závěrky. Jde o závěrku sestavovanou ke dni, k němuž se podle zákona o účetnictví uzavírají účetní knihy a který je současně dnem odlišným od řádného rozvahového dne. Z této definice tedy plyne, že mimořádná účetní závěrka je sestavována k jinému než rozvahovému dni, jsou při ní uzavírány účetní knihy, před uzavřením účetních knih dochází k ověření účetních informací mimořádnou účetní závěrkou. Mimořádná účetní závěrka je tedy definována ustanoveními v § 17 odst. 2 zákona o účetnictví, který pojednává o uzavírání účetních knih, tj. o tzv. účetní uzávěrci. Z dále citovaného § 17 zákona o účetnictví jsou vidět taxativně vymezené případy, kdy se otevírají a zejména uzavírají účetní knihy většinou v souvislosti s vlastnickými transakcemi nebo podnikovými kombinacemi a jsou řešeny většinou mimořádnými okamžiky – rozhodnými dny. Vlastnické transakce a podnikové kombinace jsou ovlivňovány řadou faktorů, takže v mnoha případech rozhodným okamžikem je mimořádné datum v průběhu základního účetního období a sestavovaná účetní závěrka na konci takového „mimořádného rozvahového dne“ je závěrkou mimořádnou.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

§17 Otevírání a uzavírání účetních knih

(1) *Není-li dále stanoveno jinak, účetní jednotky otevírají účetní knihy*

- a) *ke dni vzniku povinnosti vést účetnictví,*
- b) *k prvnímu dni účetního období,*
- c) *ke dni vstupu do likvidace,*
- d) *ke dni následujícímu po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebo ke dni následujícímu po dni zpracování zprávy o naložení s majetkem podle zvláštních právních předpisů,*
- e) *ke dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkursu,*
- f) *ke dni, kterým nastanou účinky povolení vyrovnání,*
- g) *ke dni, kterým nastanou účinky potvrzení nuceného vyrovnání,*
- h) *ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání,*
- i) *ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky splnění nuceného vyrovnání,*
- j) *ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, nebo*
- k) *ke dni, který pro sestavení zahajovací rozvahy stanoví zvláštní právní předpis.*

- (2) *Není-li dále stanoveno jinak, účetní jednotky uzavírají účetní knihy*
- a) *ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,*
 - b) *k poslednímu dni účetního období,*
 - c) *ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,*
 - d) *ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,*
 - e) *ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkursu,*
 - f) *ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky povolení vyrovnání,*
 - g) *ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky potvrzení nuceného vyrovnání,*
 - h) *ke dni, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání,*
 - i) *ke dni, kterým nastanou účinky splnění nuceného vyrovnání,*
 - j) *ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, nebo*
 - k) *ke dni, který pro uzavírání účetních knih a sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis.*
- (3) *Účetní jednotky zúčastněné na přeměně společnosti otevírají účetní knihy k rozhodnému dni přeměny společnosti a vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne přeměny společnosti do dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku. Nástupnická účetní jednotka upraví účetnictví zúčastněných účetních jednotek ke dni zápisu přeměny společnosti [11c] s účinky od rozhodného dne. Ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, ke dni předcházejícímu ani ke dni následujícímu po dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku se účetní závěrka nesestavuje.*
- (4) *Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou případů přeměny společnosti uvedených v odstavci 3. Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle tohoto zákona.*

Z uvedené citace § 17 zákona o účetnictví plyne, že např. závěrka ke dni, který předchází den vstupu do likvidace, ke dni, který předchází den kdy nastanou účinky konkursu, potvrzení vyrovnání nebo den, který předchází rozhodnému dni přeměny, např. fúze, rozdělení, včetně rozdělení odštěpením (vyčleněním) je závěrkou mimořádnou, pokud rozhodný den transakce je odlišný od řádného rozvahového dne. Uvedené mimořádné účetní závěrky jsou ovlivněny mimořádnými podmínkami pro aplikaci všeobecně uznávaných účetních zásad a zákonem vymezených oceňovacích základů. V tomto smyslu jsou obsahově mimořádnými, a to i v případech, pokud by bylo možné transakci zorganizovat tak, aby rozhodný den transakce byl např. prvním dnem nového řádného účetního období.

Ve výše uvedeném § 19 jsou v odstavci 3 vymezeny i tzv. mezitímní účetní závěrky. Zákon o účetnictví se při jejich vymezení odvolává na požadavky jiných zákonů na sestavení účetní závěrky v jiném okamžiku než k rozvahovému dni. Zde se primárně v definici mezitímní účetní závěrky zdůrazňuje, že k okamžiku jejich sestavení se neuzavírají účetní knihy a mimořádná inventarizace se uskutečňuje pouze v případě, kdy je třeba ověřit vyjádření ocenění podle odst. 2 § 25 zákona o účetnictví. § 25 odst. 2 zákona o účetnictví – viz citace:

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

§25

- (2) *Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.*

§ 25 řeší ocenění k datu sestavení účetní závěrky. U některých vlastnických transakcí nebo i u podnikových kombinací je třeba doložit hodnotu podnikové podstaty, hodnotu jednotlivých aktiv a závazků nikoli proto, aby došlo k účetnímu řešení agregací nebo desagregací aktiv a závazků k určitému okamžiku na bázi účetní závěrky, ale aby k určitému okamžiku byla k dispozici informace, z níž se bude možné odvozovat např. ocenění podniku, ocenění předávaných a přebíraných aktiv i závazků, a to většinou na bázi kupní transakce, ocenění podnikové podstaty jako východiska pro ocenění např. směny podílu společníka za jeho podíl na likvidačním zůstatku, nebo vypořádací podíl apod. V těchto případech lze možná vystačit s mezitímní účetní závěrkou podle zákona o účetnictví charakterizované především neuzavíráním účetních knih, ale bez mimořádné inventarizace jen zcela výjimečně.

Definice mezitímní účetní závěrky v českém zákonu o účetnictví je poněkud nešťastná. Snaží se zabezpečit zjednodušený způsob získání souhrnných účetních informací, ale neváže ho na běžné úkoly finančního řízení, ale spíše na specifické, mimořádné, méně časté situace, které svou povahou nespadají do rámce běžného hospodaření podniku účetní jednotky. To v praxi mnohdy vede k zaměňování mezitímní a mimořádné účetní závěrky, popř. i řádné účetní závěrky, zejména v případech nových specifických transakcí a může to vyvolávat problémy při formálně právním posuzování vlastnických transakcí či podnikových kombinací např. při jejich zapisování do obchodního rejstříku. Příkladem může být snaha o definování účetní závěrky ke dni, který předchází rozhodný den přeměny obchodní společnosti, a to rozdělením odštěpením, při němž k rozhodnému dni vzniká nová společnost a pokračuje v existenci společnost, z níž se nová společnost odštěpila. V praxi např. kolují zprávy, že účetní závěrka ke dni, který předchází rozhodný den odštěpení je účetní závěrkou řádnou. Takovéto kategorické tvrzení může být velmi zavádějící. O řádnou účetní závěrku by se mohlo jednat jen v případě, že rozhodný den odštěpení bude stanoven na první den řádného účetního období. Bude-li stanoven na okamžik v průběhu řádného účetního období, bude účetní závěrka ke dni, který předchází rozhodný den účetní závěrkou mimořádnou. V případě odštěpení např. akciové společnosti i účetní závěrkou obsahově mimořádnou, neboť bude obsahovat i důsledky ocenění odštěpené části aktiv a závazků na bázi reálné hodnoty podle § 27 odst. 3 zákona o účetnictví. Pokud by výše zmíněná formulace byla obsažena v regulační účetní normě, byla by v rozporu s obchodním zákoníkem a znemožňovala by stanovení rozhodného dne odštěpení na jiné datum, než je první den řádného účetního období.

Podle mého názoru je základem pro klasifikaci účetních závěrek dle českých norem především **pravidelnost či naopak nepravidelnost posledního dne účetního období, za které se závěrka sestavuje** nikoli pravidelnost či nepravidelnost prvního dne účetního období. Zákonem o účetnictví, popř. jiným zákonem, např. v obchodním zákoníku jsou taxativně vymezeny situace, které jsou považovány za důležité z hlediska rozhraničení pravomoci a odpovědnosti za hospodaření s podnikovou podstatou, za předání ji tvořících položek majetku a závazků postupující účetní jednotkou účetní jednotce přebírající, které jsou zabezpečovány mimořádnou popř. i řádnou účetní závěrkou. Ostatní méně důležité případy určené jinými zákony jsou zabezpečovány tzv. mezitímní účetní závěrkou. Mezitímní účetní závěrka je tedy vymezena zcela odlišně od vymezení v IAS/IFRS.

Několik příkladů na dokreslení:

Vznik společnosti k 1.12. 200X, první řádná účetní závěrka při kalendářním účetním období k 31. 12. 200X+1.

Rozhodný den odštěpení 1. 1. 200X, zápis v obchodním rejstříku 30. 10. 200X, řádná účetní závěrka nástupců k 31. 12. 200X. Tzv. konečná účetní závěrka k 31. 12. 200X-1 v termínu řádné účetní závěrky, ale obsahově může být závěrkou mimořádnou.

Rozhodný den odštěpení k 1. 3. 200X, zápis v obchodním rejstříku 30. 10. 200X, řádná účetní závěrka nástupců k 31. 12. 200X. Mimořádná účetní závěrka k 28. 2. 200X, tzv. konečná účetní závěrka.

Rozhodnutí o vstupu společnosti do likvidace k 1. 4. 200X. K 31. 3. 200X mimořádná účetní závěrka ke dni předcházejícímu vstup do likvidace. K 1. 4. 200X zahajovací rozvaha společnosti v likvidaci. K 31. 12. 200X řádná účetní závěrka společnosti v likvidaci.

Řádné účetní závěrky by měly být definovány nejen ve vztahu k řádnému, pravidelně se opakujícímu účetnímu období a jeho poslednímu dni, ale rovněž ve vztahu obsahu účetní závěrky, který vyplývá z obvyklého běžného hospodaření podniku účetní jednotky.

Mimořádné účetní závěrky by měly definovány ve vztahu jak k mimořádnému termínu sestavení účetní závěrky, tak k mimořádnému obsahu vlivem souvislosti s významnými vlastnickými transakcemi nebo podnikovými kombinacemi. Účetní závěrky sestavované sice k řádnému termínu, ale s významným vlivem mimořádných, zejména vlastnických transakcí a podnikových kombinací by měly být přiřazeny spíše dle jejich specifického obsahu k mimořádným účetním závěrkám.

Mezitímní účetní závěrky by měly být definovány v souladu s přístupem v IAS/IFRS, tj. jako informace pro standardní finanční řízení poskytované pravidelně za kratší období než je 12 po sobě jdoucích měsíců.

Specifická funkce mimořádných či mezitímních účetních závěrek v případech vlastnických transakcí a podnikových kombinací vede i ke specifickým požadavkům na obsah těchto účetních závěrek. Obsahové zvláštnosti se mohou dotýkat těchto problémů:

- uznávání a vykazování rezerv,
- uznávání a vykazování přechodných aktiv a pasiv,
- uznávání a vykazování tzv. odložené daně,
- oceňování, nové oceňování, vykazování opravných položek, – uznávání a vykazování fondu z nového ocenění,
- uznávání a vykazování rozdílu z převzetí podniku (goodwillu, oceňovacího rozdílu k nabytému majetku apod.),
- uznávání a vykazování majetku a závazků, které za běžné, normální situace jsou mimo informační systém účetnictví,
- dodržení stanovené oceňovací báze či možnosti její změny v souvislosti s charakterem transakce, která sestavení mimořádné nebo mezitímní účetní závěrky vyvolává. Rozhodování o určitém způsobu oceňování, uznávání uvedených položek aktiv a pasiv je podle českých předpisů ovlivňováno konkrétním typem vlastnické transakce nebo podnikové kombinace a zvolenou právní formou.

Uvedené obsahové zvláštnosti mimořádných účetních závěrek je třeba posuzovat s ohledem na podstatu vlastnické transakce nebo podnikové kombinace, a to jak při tvorbě regulačních účetních norem, tak při jejich aplikaci.

4 Účetní závěrky při kapitálových akvizicích

Kapitálovými akvizicemi dochází ke spojení podniků na bázi koupě většinového podílu na základním kapitálu společnosti, jejíž podnik je objektem spojení s podnikem provozovaným společností nabyvatele. Než se investor rozhodne pro takovou transakci, zjišťuje si informace o finanční situaci podniku, který má být prostřednictvím koupě podílu na základním kapitálu získán a spojován do většího ekonomického celku. Zdroje těchto informací jsou různé. Nejdůležitějším jsou roční i mezitímní účetní závěrky společnosti, která má být tímto způsobem ovládnuta, jež jsou požadovány a zveřejňovány v souvislosti s veřejným obchodováním akcí na kapitálovém trhu.

Pokud ke kapitálovým akvizicím dochází u společností, jejichž akcie a podíly nejsou veřejně obchodovatelné, je získání veřejných informací obtížnější. Často na základě dohody stran, které se chtějí na prodeji a koupi rozhodujícího (někdy i jen podstatného) vlivu dohodnout, jsou jako zdroj informací sestavovány souhrnné účetní informace v podobě „mezitímních“ účetních závěrek, které ovšem nejsou zcela veřejné, ale jsou přístupné pouze statutárním orgánům a vlastníkům zúčastněných společností. Pohybují se tedy na úrovni vymezeném v českém zákonu o účetnictví v § 19 odst. 10, podle něhož kromě případů účetních závěrek definovaných v odstavcích 1 a 3 nemůže být žádný jiný účetní záznam označován názvy uvedenými v § 18 odst. 1, tj. jako účetní závěrka. Ve smlouvách, v nichž se příslušná transakce dohaduje, je často snaha v souvislosti s určením ceny odvolat se na informace z mezitímní či dokonce mimořádné účetní závěrky, která je zde chápána jako relativně objektivní zdroj informací pro cenová dohadování popř. i znalecké posuzování dohodnuté ceny (viz § 67a obchodního zákoníku, který donedávna požadoval znalecké posouzení ceny nezávislým znalcem podobně jako u smlouvy o fúzi ve všech případech, kdy docházelo k přímé či nepřímé transakci s podnikem). Jak řešit vzniklý rozpor? Zákon o účetnictví v tomto případě nepředpokládá sestavování a zveřejňování mimořádné či mezitímní účetní závěrky a zakazuje použití těchto názvů v uvedeném kontextu. Smluvní ujednání ve smlouvách o převodu obchodního podílu, o úplatném převodu akcií apod. má tendenci odvolávat se na souhrnné účetní informace v podobě alespoň mezitímní účetní závěrky.

Vlastní účetní zobrazení těchto transakcí v účetnictví zúčastněných společností se uskutečňuje na bázi smlouvy a dohodnuté kupní ceny tradičními postupy:

- tj. transakcí nákupu u kupující společnosti, tj. jako finanční investici a úbytek peněz,
- na druhé straně transakcí prodeje a předání prodaných podílů či akcií, tzn. jako pohledávku nebo peníze a výnos a úbytek finančních investice a náklad na prodej cenných papírů nebo podílů.

Tyto transakce ovlivní až řádnou účetní závěrku sestavovanou oběma stranami k rozvahovému dni.

Na druhé straně nákup finančního aktiva v podobě investice do majetkových podílů, k nimž se váže rozhodující vliv představuje současně spojení podniků v rukou kupující společnosti. Té jako ovládající společnosti vzniká obecně povinnost sestavit a zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku, nejlépe přímo k datu akvizice. K datu akvizice má ovládaná společnost, jejíž podíly nebo akcie byly koupeny povinnost poskytnout informace k sestavení konsolidované účetní závěrky, a to tím, že sestaví mimořádnou nebo mezitímní účetní závěrku.

Např. v průběhu účetního období – hospodářského roku vlastníci prodali 100 % obchodních podílů investorovi. Koupená společnost se stala společností ovládanou. Ovládající mateřská společnost sestavuje účetní závěrku za účetní období určené na bázi kalendářního roku. Ovládající společnost rozhodla, že ovládaná společnost sestaví mezitímní účetní závěrku k 31. 12. daného roku, aby mohla poskytnout potřebné informace k sestavení konsolidované účetní závěrky. Na konci svého hospodářského roku bude pak sestavovat svou individuální řádnou účetní závěrku. Mezitímní účetní závěrka má být podle požadavků ovládající společnosti ověřena auditorem. Uvedená rozhodnutí ovládající společnosti jsou věcně logická a pochopitelná.

Jak se k uvedené situaci staví platné české předpisy? Zákon o účetnictví v § 22 ukládá ovládané osobě povinnost poskytnout účetní závěrku a veškeré ostatní dokumenty potřebné pro sestavení konsolidované účetní závěrky konsolidující účetní jednotkou. V § 23 je tato povinnost konkretizována tím, že v případě, že rozdíl mezi rozvahovými dny ovládající a ovládané účetní jednotky je více jak 3 měsíce, je ovládaná účetní jednotka povinna sestavit podle § 19 odst. 3 zákona o účetnictví mezitímní účetní závěrku.

Platná normativní úprava tedy požaduje mezitímní účetní závěrku k datu, k němuž ovládající osoba sestavuje konsolidovanou účetní závěrku. Protože konsolidovaná účetní závěrka je ověřována auditorem, je přirozeným požadavkem, aby i mezitímní účetní závěrka určená pro konsolidaci byla ověřena auditorem.

Smluvními stranami požadovaná mezitímní účetní závěrka jako východisko k ocenění prodávaných a kupovaných podílů či akcií je z hlediska označování „nelegální“ účetní závěrkou. Odkaz na ni v uzavíraných smlouvách o převodu obchodního podílu nebo akcií je pak přinejmenším problematický. Tato situace je podle mého názoru zbytečná. Mezitímní či mimořádná účetní závěrka by měly být k dispozici všude tam, kde to oprávněné požadavky uživatelů na souhrnné účetní informace vyžadují. Problém by mohl být úspěšně řešen zavedením pravidelných čtvrtletních, popř. pololetních legálních mezitímních účetních závěrek. Ty by mohly sloužit jak opakujícím se informačním potřebám externích uživatelů účetních informací, tak i případným vlastnickým transakcím a transakcím s podniky.

Po obsahové stránce by tyto mezitímní účetní závěrky neměly vykazovat zásadní obsahové zvláštnosti, neboť jsou pouze východiskem pro oceňování podniku a pro posuzování finanční stránky případné vlastnické transakce formou kapitálové akvizice, která je primárně zaměřena na další pokračování hospodářské činnosti společnosti, která má být ovládnuta. Obsahová specifika by nastávala po realizaci kapitálové akvizice, a to na úrovni konsolidované účetní závěrky, v rozvahových položkách konsolidačního rozdílu, podílů minoritních společníků na položkách vlastního kapitálu a případných dopadech do výsledku hospodaření z titulu odpisu konsolidačního rozdílu (ať už pravidelného dle odpisového plánu nebo podle výsledku testu na znehodnocení goodwillu).

5 Účetní závěrky při prodeji a při vkladu podniku

Prodej podniku a vklad podniku jsou většinou klasickou majetkovou akvizicí, pokud se na jejich bázi nevytvoří mezi zúčastněnými společnostmi vztah ovládající osoba a ovládaná osoba (mateřská a dceřiná společnost). Při transakci prodeje a koupě podniku se tento vztah může vytvořit jen výjimečně, protože obecné obchodní předpisy běžně neumožňují, aby kupující akciová společnost nabyla takový podíl vlastních akcií, které by představovaly rozhodující vliv (viz § 161, §161a, § 161b, §161c obchodního zákoníku). U společnosti

s ručením omezeným je takováto situace téměř nemožná, neboť nabytí vlastního obchodního podílu je omezeno na dobu 6 měsíců jen při uznání a vydání vypořádacího podílu. Při vkladu podniku již tato situace není tak výjimečná. Za vložený podnik vkladatelská společnost získává protihodnotou akcie nebo podíly, které v tomto kontextu společnost nabyvatele nově emituje a zvyšuje tak svůj základní kapitál. Podle hodnoty vkládaného podniku je velikost nově vznikajícího podílu nebo nově emitovaných akcií různě veliká, od podílu představujícího pasivní minoritní vliv, přes vliv podstatný, až po vliv rozhodující. Při vkladu podniku tak může, ale nemusí vzniknout vztah mateřský podnik – dceřiný podnik. Pokud vznikne, tak původně majetková akvizice se mění na zpětnou (obrácenou) kapitálovou akvizici.

Zatím budeme uvažovat prodej i vklad podniku jen jako majetkovou akvizici. Nabyvatel – kupující společnost nebo společnost přijímající podnik na vklad fakticky získává podnik prostřednictvím převzetí jeho čistých aktiv, tj. majetku a závazků. Podnik jako ekonomická jednotka vybavená majetkem a závazky se odděluje od prodávající či vkládající společnosti a přechází ke společnosti kupující či přijímající vklad – nabyvateli. Nabyvatel získaný podnik spojuje ve své společnosti se svým dosavadním podnikem. Za získaný podnik s jeho čistými aktivy nabyvatel poskytuje protihodnotu. Při koupi podniku jsou protihodnotou peníze nebo nepeněžitá aktiva, popř. i jiný podnik (směna podniků). Při vkladu podniku poskytuje nabyvatel protihodnotu vždy ve formě svých nově emitovaných podílů či akcií. Vkladatel se tak stává akcionářem nebo podílníkem nabývací společnosti. Směnný vztah prodeje a koupě podniku i vkladu podniku je dán jednak věcnou realitou a je potvrzen i základní obchodní úpravou v obchodním zákoníku. Prodej podniku podléhá základní úpravě v § 476 – § 488a, které stanovují vztahy smlouvou o prodeji podniku. Vklad podniku je upravován jednak v § 59 obchodního zákoníku, ve kterém jako jeden z druhů vkladů do základního kapitálu je uveden i podnik nebo jeho část. Podle tohoto paragrafu se na vklad podniku vztahují přiměřeně rovněž ustanovení výše jmenované smlouvy o prodeji podniku.

Prodej i vklad podniku jsou tedy směnnou transakcí do určité míry analogickou k transakci prodeje a koupě jakéhokoli jiného aktiva či skupiny aktiv. Tato směnná transakce se v účetnictví obou smluvních stran v souladu s její věcnou podstatou zobrazí jako souhrnný účetní případ, zahrnující více jednotlivých účetních případů, které lze klasifikovat do základních čtyř skupin:

- (1) zaúčtování kupní ceny (hodnoty podniku na vklad) podle smlouvy o prodeji či vkladu podniku, čili ceny za podnik jako celek,
- (2) zaúčtování předání prodávajícím (vkladatelem) a převzetí kupujícím (příjemcem vkladů) jednotlivých položek aktiv podniku,
- (3) zaúčtování předání prodávajícím (vkladatelem) a převzetí kupujícím (příjemcem vkladů) jednotlivých položek závazků podniku,
- (4) vyjádření rozdílu z předání podniku prodávajícím (vkladatelem) a rozdílu z převzetí podniku kupujícím (příjemcem vkladů).

Vyjádřeno jako zaúčtování jednotlivých typů účetních případů:

P.č.	Obsah účetního případu	Prodávající	Vkladatel	Kupující	Příjemce vkladu
1.	Zaúčtování kupní ceny (hodnoty podniku na vklad) podle smlouvy o prodeji či vkladu podniku	378/688	06x/367	podnik/379	353/411
2.	Předání a převzetí jednotlivých položek aktiv	588/Aktiva	367/Aktiva	aktiva/ podnik	aktiva/353
3.	Předání a převzetí závazků	závazky/588	závazky/367	podnik/ závazky	353/závazky
4.	+,- rozdíl = = KC - ($\Sigma A + (-\Sigma Z)$)	VH = = 688-588	367/41x	GW/podnik	GW/353

Pozn.: Použitá čísla účtů vycházejí z dřívější účtové osnovy pro podnikatele.

Použití předkontace odhlíží od skutečnosti, že dle platné právní úpravy lze o zvýšení základního kapitálu účtovat až po zápisu zvýšení do obchodního rejstříku (viz případ 1. u příjemce vkladů). Dále se odhlíží od skutečnosti, že u běžných podnikatelských subjektů musí být nepeněžitým vkladem získaná finanční investice oceněna na bázi původní účetní hodnoty vloženého aktiva a z vkladu podniku pak nevzniká přírůstek hodnoty (gain) u vkladatele (viz účetní případ 4. u vkladatele).

Z popisu transakce prodeje a vkladu podniku a způsobu jejího vyjádření v účetnictví v průběhu účetního období plyne, že obě smluvní strany potřebují souhrnné účetní informace obvykle reprezentované účetní závěrkou ze dvou důvodů:

- i) **k dohodě o ceně (hodnotě) podniku jako celku** a k jejímu nezávislému posouzení znalcem (viz dříve § 67a),
- ii) **k soupisu předávaných a přebíraných jednotlivých položek aktiv a závazků** postupovaného a přebíraného podniku.

Zatím co k dohodě o celkové ceně (hodnotě) podniku je důležitá především celková informace o majetku a závazcích, o výši majetkové podstaty měřené vlastním kapitálem, o výkonnosti podniku vyjádřené výkazem zisků a ztrát a schopnosti tvořit peníze vyjádřené výkazem peněžních toků, tj. mezitímní účetní závěrkou a k řadě dalších informací, které v účetnictví nejsou, je k druhému účelu zapotřebí spíše soupis veškerých položek majetku a závazků podniku získaný na bázi fyzické nebo dokladové inventury a ještě porovnaný se stavy účetními, tj. na bázi mimořádné inventarizace.

Jak uvedené informační potřeby definují platné české předpisy?

Obchodní zákoník řeší tento problém jednak v § 482 v souvislosti s určením kupní ceny a dále v § 483 v souvislosti s povinností prodávajícího předat a povinností kupujícího převzít věci zahrnuté do prodeje, jejichž splnění má být dokumentováno soupisem ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku a podepsaným oběma smluvními stranami.

Ustanovení § 482 obchodního zákoníku vychází z představy, že kupní cena podniku je stanovena na základě údajů o souhrnu věcí, práv a závazků uvedených v účetnictví prodávajícího podniku ke dni uzavření smlouvy a na základě dalších hodnot uvedených ve smlouvě, pokud nejsou zahrnuty do účetnictví. Dokonce se předpokládá, že má-li být smlouva o prodeji podniku účinná k pozdějšímu datu než byla stanovena kupní cena, že má dojít ke změně kupní ceny s přihlédnutím ke zvýšení či snížení jmění, k němuž došlo v mezidobí.

§ 483 a následující § 484 – 486 obchodního zákoníku ukazují, že soupis věcí zahrnutých do prodeje slouží hlavně k dokumentaci přechodu vlastnického práva k věcem, přechodu nebezpečí škody na těchto věcech a k dokumentaci případných práv kupujícího na slevu z kupní ceny, popř. práva odstoupit od smlouvy.

Ustanovení § 482 vychází z poněkud naivní představy o tom, že hodnota a tudíž následně i kupní cena je dána jen souhrnem jednotlivých položek majetku a závazků a popř. i hodnotami, které v účetnictví nejsou a je tudíž třeba jednotlivě identifikovat a přičíst. Tato představa zapomíná na dvě podstatné věci:

- i) Hodnota a zejména cena podniku je sice závislá na vybavenosti podniku jednotlivými položkami majetku a závazků, ale zdaleka není jimi úplně určena. Hodnota a zejména cena podniku je určena i dalšími faktory, jako jsou rizika podnikání a dalších faktory projevující se na trhu s podniky.
- ii) Hodnota vlastního kapitálu nebo čistých aktiv podniku je ovlivněna velmi výrazně v účetnictví použitou oceňovací bází. Z používaných oceňovacíchází převažuje ocenění na bázi historických cen, doplňované u některých položek majetku, popř. i závazků oceněním v reálné hodnotě. Reálná hodnota sama může být určována podle charakteru oceňované položky běžnou reprodukční cenou, cenou záměny běžnou tržní hodnotou, čistou prodejní cenou, současnou hodnotou budoucích peněžních přítoků či odtoků apod.

S ohledem na tyto skutečnosti se domnívám, že hodnota podniku a z ní odvozovaná prodejní a kupní cena sice jako výchozí informace má používat účetní závěrku řádnou nebo mezitímní podle okamžiku zjišťování podkladů a určování prodejní a kupní ceny, ale musí se přihlížet i k dalším faktorům, jako jsou vývojové trendy a rizika oboru podnikání, personálního vybavení podniku, potřebného technologického vybavení, vývoje odbytových i zásobovacích trhů, vývoj nabídky a poptávky na trhu s podniky aj. Navrhovaná a realizovaná prodejní a kupní cena podniku nemůže být výsledkem jen okamžiku účetní závěrky, ale musí přihlížet i k časovému horizontu přípravy a realizace prodeje a koupě podniku, tj. musí být dohodnuta tak, aby spravedlivě mohla být uznávána po dobu očekávaného období několika měsíců za předpokladu, že hospodaření prodávajícího podniku se bude v tomto období pohybovat v mezích řádného běžného hospodaření. Nanejvýše nepraktická se mi jeví představa, že k datu ocenění bude sestavena mezitímní účetní závěrka (nebo využita řádná účetní závěrka) a k datu účinnosti smlouvy bude sestavována nová mezitímní účetní závěrka, která povede k úpravě již dohodnuté a dle platných předpisů již zveřejněné prodejní a kupní ceny. Takže bude nutné znovu zopakovat zveřejnění upravené smlouvy o prodeji podniku a znovu případně opakovat proceduru přípravy smlouvy o prodeji podniku. Varianta s dodatečnou změnou kupní ceny při prodeji podniku by mohla nastat jen v kontextu významných změn v množství a případně vzniklých vad na věcech, které jsou v rámci podniku předmětem prodeje, např. vlivem živelné události, mimořádných politických událostí, loupežných událostí, významných právních vad ve vlastnictví nemovitostí apod. Mezitímní účetní závěrka jako podklad pro ocenění podniku za účelem stanovení prodejní a kupní ceny by měla být analogická jako obdobně používaná mezitímní závěrka při dohadování se o ceně podílu či akcií s rozhodujícím vlivem, které mají být prodány a koupeny. Podle platných ustanovení obchodního zákoníku i platných účetních předpisů (zákon o účetnictví a vyhláška 500/2002 Sb.) není stanoveno, že účetní závěrka jako východisko stanovení prodejní a kupní ceny podniku má být sestavena a zveřejněna jako mimořádná či mezitímní účetní závěrka. Takže i zmiňování účetní závěrky ve smlouvě o prodeji podniku se dostává podle platných ustanovení zákona o účetnictví do situace „nelegální“ mezitímní účetní závěrky.

Pokud jde o potřebu sestavení a dokumentace průkazného soupisu věcí, práv a závazků, které k prodávanému a kupovanému podniku patří, je dostačující uskutečnění mimořádné inventury a inventarizace majetku a závazků prodávaného podniku. K větší průkaznosti by bylo vhodné využít i informace mezitímní účetní závěrky ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku. V současné době podle znění platných obchodních i účetních norem je i mezitímní účetní závěrka k tomuto účelu závěrkou „nelegální“ a spíše odpovídá informacím, které podle § 19 odst. 10 nemají být jako účetní závěrka označovány. Podobně tomu je i při vkladu podniku.

Prodej podniku i vklad podniku jsou sice transakcemi mimo běžné hospodaření dotčeného podniku, ale jsou současně transakcemi, které se průběžně účtují a jejich důsledky se promítají do nejbližší řádné účetní závěrky. Nejsou tedy v účetnictví realizovány přímo na bázi konsolidace stavů účetních závěrek k datu účinnosti smlouvy o prodeji podniku nebo smlouvy o vkladu podniku.

Nicméně obecně platné kroky konsolidace účetních závěrek metodou plné konsolidace se při prodeji a vkladu podniku odehrávají i v účetnictví nabyvatele, ale jako jednotlivé účetní případy. Jde jak o převzetí jednotlivých položek aktiv, tak o převzetí jednotlivých položek závazků, které k převzatému podniku patří. V tomto kontextu může docházet k tomu, že některá aktiva a závazky vykazované v účetnictví prodávajícího, i po prodeji podniku zůstávají v jeho účetnictví, nebo případně jsou před prodejem podniku zrušeny. Jedná se především o daňové závazky a pohledávky a analogické zúčtovací vztahy z titulu zdravotního a sociálního pojištění, neboť prodejem podniku prodávající jako právní a daňový subjekt nezaniká a je povinen si své zúčtovací vztahy ve veřejnoprávních záležitostech vypořádat sám. Poněkud jiná situace může být při vkladu podniku, zejména pokud budou aplikovány daňové přístupy uvedené např. v § 23a zákona o daních z příjmů, které jsou výrazem přímého a úplného daňového nástupnictví společnosti příjemce vkladů ve vztahu k podniku převzatému na vklad. Zrušeny mají být např. veškeré rezervy s výjimkou rezerv podle zvláštních zákonů (viz Český účetní standard 011). Dále jde o uznání a vykázání rozdílu z převzetí podniku, a to v kontextu s § 24 odst. 3, písm. a) buď podle pododstavce 1 nebo 2, tzn. buď v původních účetních cenách z účetnictví prodávajícího nebo v přeceněných hodnotách aktiv podle zvláštního právního předpisu. Návazně bude rozdíl z převzetí podniku vykázán podle § 7 nebo podle § 6 vyhlášky 500/2002 Sb., v platném znění, a to jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku nebo jako goodwill. V případech, kdy koupí nebo převzetím podniku na vklad spojené podniky mají ze vzájemného styku neuhrazené pohledávky a závazky, je třeba tyto vzájemné položky eliminovat, neboť se stávají vnitřními v rámci nově vzniklého spojeného podniku. Podobně může být potřebné upravit např. informace u vzájemných majetkových účastech, pokud kupující nebo přijímající společnost nabude v rámci koupě podniku své vlastní akcie. Čili obsahová specifika transakce prodeje a vkladu podniku se promítají do soustavy účetních případů a následně do řádné účetní závěrky sestavované za období, v němž se transakce prodeje a vkladu podniku uskutečnila.

Řešení existujících problémů v souvislosti s využitím souhrnných účetních informací jinak běžně vyjadřovaných mezitímními účetními závěrkami vidím opět v legálním zavedení pravidelných, např. čtvrtletních mezitímních účetních závěrek, které lze v případě prodeje a koupě a vkladu podniku využít jak k účelům ocenění podniku, tak k účelu sestavení a také ocenění soupisu majetku a závazků, které v rámci smlouvy o prodeji či vkladu podniku přecházejí na nabyvatele.

6 Účetní závěrky při přeměnách obchodních společností

Na rozdíl od kapitálových akvizic zobrazovaných v běžném účetnictví prodávající i kupující společnosti, na rozdíl od majetkových akvizic realizovaných jako soubor účetních případů, jimiž je naplněna souborná transakce prodeje a koupě či vkladu podniku jsou přeměny obchodních společností primárně vnímány jako transakce na bázi přímé konsolidace, popř. dekonsolidace účetních závěrek zúčastněných společností. Je to bezpochyby způsobeno tím, že v rámci přeměn obchodních společností (s výjimkou změny právní formy) dochází vždy k tomu, že alespoň jedna zúčastněná společnost zaniká nebo alespoň jedna zúčastněná společnost vzniká. Z právního hlediska dochází ve směru spojování i rozdělování k právní přetržitosti v existenci zúčastněných společností, což se odráží v požadavcích na sestavení tzv. konečných účetních závěrek a naopak na sestavení tzv. zahajovacích rozvah nástupnických zúčastněných společností. Zároveň je třeba uznat, že podniky nebo části podniků zúčastněných společností nezanikají, ale na bázi příslušné smlouvy fakticky přecházejí na nástupnickou společnost. Kromě podniků – ekonomických jednotek vybavených majetkem a závazky přecházejí na nástupnickou společnost většinou i společníci zanikající společnosti, takže účetně přecházejí i hodnoty odpovídající vlastnímu kapitálu zanikající společnosti. Tam, kde společníci ze zanikající společnosti nepřecházejí do společnosti nástupnické (např. při převodu jmění na akcionáře) místo odpovídající hodnoty vlastního kapitálu vznikají závazky z vypořádání těchto společníků.

Těmto věcným základům odpovídá i právně přesnější definování účetních závěrek požadovaných při přeměnách obchodních společností. Řádné, mimořádné i mezitímní účetní závěrky jsou vyžadovány jednak ustanoveními obchodního zákoníku, jednak navazujícími ustanoveními zákona o účetnictví. Z uvedených norem vyplývá povinnost sestavení následujících účetních závěrek:

Konečných účetních závěrek (§ 220d, odst. 2, písm. c),) ke dni, který předchází rozhodný den:

- fúze obchodních společností sloučením nebo splynutím,
- převodu jmění obchodní společnosti na společníka,
- rozdělení obchodní společnosti se vznikem nových společností, rozdělení sloučením i rozdělení odštěpením.

Končené účetní závěrky nebo závěrka (při transakcích rozdělení) mohou být sestaveny jako **řádná účetní závěrka, nebo účetní závěrka mimořádná**. To, zda konečná účetní závěrka bude mít charakter mimořádné účetní závěrky nebo řádné účetní závěrky v souladu s § 19 odst. 1 záleží na tom, jaký den bude v příslušné smlouvě o přeměně určen jako rozhodný den. Bude-li rozhodný den přeměny stanoven na první den účetního období, pak den předcházející bude řádným rozvahovým dnem a tzv. konečná účetní závěrka bude sestavena jako závěrka řádná, a to i v případě, že bude požadováno, aby do této účetní závěrky bylo promítnuto nové ocenění aktiv a závazků zanikající společnosti na bázi reálné hodnoty (§ 27, odst. 3 zákona o účetnictví). Bude-li za rozhodný den prohlášen jakýkoli jiný den v průběhu základního účetního období, pak den předcházející rozhodnému dni nebude posledním dnem řádného účetního období a sestavená konečná účetní závěrka bude závěrkou mimořádnou, opět s možným přeceněním aktiv a závazků zanikající společnosti na reálné hodnoty, pokud to ustanovení obchodního zákoníku požaduje (viz § 69a odst. 6, § 69c odst. 6 a odst. 7).

Konečné účetní závěrky jsou vždy sestaveny po té, co byla provedena řádná nebo mimořádná inventarizace veškerých položek majetku a závazků i položek vlastního kapitálu,

popř. ještě s promítnutím přecenění, pokud zúčastněné společnosti mají právní formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným a pokud společníkům zanikající společnosti mají být nástupnickou společností vydány nové akcie nebo nové obchodní podíly.

Na základě tzv. konečných účetních závěrek sestavených ke dni, který předchází rozhodný den přeměny je procesem odpovídajícím věcně procesu konsolidace, popř. dekonsolidace (rozdělení) sestavena **zahajovací rozvaha či zahajovací rozvahy** nástupnických společností. K zahajovací rozvaze právního nástupce by měla být připojena příloha, v níž by byl vysvětlen obsah procesu konsolidace či dekonsolidace.

Obsahová specifika konečných účetních závěrek jsou primárně určena nepřímou ustanoveními obchodního zákoníku jeho požadavky na ocenění obchodního jmění, tj. majetku a závazků zúčastněných společností, požadavky na obsah smlouvy o příslušném typu přeměny obchodní společnosti, požadavky na informační povinnosti zúčastněných společností vůči společníkům zúčastněných společností a také požadavky na zveřejnění uvedených informací. Přímou jsou pak určovány účetními normami, a to:

- § 17 odst. 4 zákona o účetnictví, podle kterého po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka znovu otevřít účetní knihy a přidávat účetní zápisy s výjimkou případů přeměn obchodních společností, kdy podle téhož paragrafu v odst. 3 k rozhodnému dni zúčastněné společnosti znovu otevřenou účetní knihy a vedou účetnictví od rozhodného dne přeměny až do zápisu přeměny do obchodního rejstříku,
- § 27 odst. 3 zákona o účetnictví, kterým je určeno ocenění reálnou hodnotou všech položek majetku a závazků při přeměnách obchodních společností s výjimkou změny právní formy,
- § 24 odst. 3, písm. a) zákona o účetnictví, kterým je stanoveno ocenění položek majetku a závazků při získání podniku koupí, vkladem nebo i přeměnou, a to na bázi ocenění podle zvláštního předpisu,
- § 54 vyhlášky 500/2002 Sb., kterým je stanoven způsob vykázání rozdílu z přecenění podle § 27 odst. 3 zákona o účetnictví,
- § 59 vyhlášky 500/2002 Sb., kterým je stanoven způsob uznání a vykázání odloženého daně,
- Český účetní standard 011 – Operace s podnikem, odst. 2.1 až 2.13,
- Český účetní standard 003 – Odložená daň.

Z uvedených, zejména účetních norem plyne, že v případech, kdy obchodní zákoník požaduje ocenění jmění zanikající společnosti, bude ocenění jednotlivých aktiv a závazků primárně podle § 27 odstavec 3 stanoveno na bázi reálných hodnot a bude promítnuto do tzv. konečné účetní závěrky. Vzniklé cenové rozdíly (vyhláška 500/2002 Sb., § 54 a ČUS 011 – Operace s podnikem, odst. 2.1-2.5) budou vykázány ve vlastním kapitálu buď v položce 41 nebo v položce výsledku hospodaření běžného období, a to podle toho, která položka aktiv či závazků je přeceňována. Výsledkové uznání cenového rozdílu bude v případech, kdy jsou příslušné položky přeceňovány na reálné hodnoty pravidelně výsledkově v řádných účetních závěrkách. V případech, kdy o přeměně bylo rozhodnuto po té, co byla sestavena řádná účetní závěrka za podmínek obvyklého pokračování v hospodaření účetní jednotky, předpokládá se znovu otevření účetních knih, promítnutí požadovaného přecenění a znovu uzavření do tzv. konečné účetní závěrky.

V konečných účetních závěrkách, v nichž je zúčtováno přecenění, měla by být z titulu přecenění podle názorů Národní účetní rady vykázána také položka odložené daně.

Pro konsolidaci či dekonsolidaci konečných účetních závěrek na zahajovací rozvahu bude v souladu se smlouvou o přeměně rozhodnuto, zda zůstatnou zachovány nebo budou zrušeny následující rozvahové položky (viz Český účetní standard 011 – Operace s podnikem, odst. 2.1):

- rezervy,
- „staré“ goodwillly či oceňovací rozdíly k nabytému majetku,
- opravné položky k majetku,
- položky aktivního i pasivního časového rozlišení.

V rámci konsolidace konečných účetních závěrek na zahajovací rozvahu budou eliminovány (Český účetní standard 011 – Operace s podnikem, odst. 2.7, 2.8, 2.9):

- vzájemné pohledávky a závazky mezi zúčastněnými společnostmi,
- majetkové účasti zanikající společnosti na vlastním kapitálu pokračující společnosti,
- popř. majetkové účasti pokračující společnosti na vlastním kapitálu zanikající společnosti.

Uvedená obsahová specifika konečných účetních závěrek i zahajovací rozvahy nástupnické společnosti (společností) by mohla být i předmětem odborné diskuse (viz např. Vomáčková, 2006; Mařík, 2004).

Kromě uvedených konečných účetních závěrek a zahajovací rozvahy může při přeměnách s výjimkou změny právní formy vznikat povinnost sestavení mezitímní účetní závěrky, pokud by návrh smlouvy o přeměně byl k dispozici ve lhůtě delší než je 6 měsíců ode dne data konečné účetní závěrky. Povinnost sestavení této mezitímní účetní závěrky vyplývá z § 220d, odst. 2, písm.d) obchodního zákoníku. Logickým výkladem tohoto ustanovení je, že jde o mezitímní účetní závěrku zúčastněných společností, a to jako kontrolní informace ve vztahu k navržené původní zahajovací rozvaze nástupnické společnosti.

Pokud bez závad proběhne zápis přeměny v obchodním rejstříku, budou přicházet v úvahu ještě následující souhrnné účetní informace:

- Řádná účetní závěrka nástupnické společnosti za období od rozhodného dne do posledního dne účetního období, v němž k zápisu do obchodního rejstříku došlo. Je to účetní závěrka, která může být sestavována za období kratší dvanácti měsíců, za období shodné s dvanácti po sobě jdoucími měsíci i za období delší dvanácti měsíců. Tuto závěrku je třeba podle platných ustanovení zákona o účetnictví (§ 17 odst. 2, písm.b) a písem. k) a § 19 odst. 1) považovat za řádnou účetní závěrku, protože se od ní odvíjí nastartování pravidelných ročních účetních závěrek.
- Mimořádná účetní závěrka ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. K tomuto dni končí existence účetní jednotky zaniklé společnosti a původní existence (nikoli právní, ale obsahová co do obsahu a rozsahu zobrazovaných jevů) pokračující nástupnické společnosti. Původní účetnictví zúčastněných společností otevřená k rozhodnému dni z důvodů daňových (daň z přidané hodnoty a všechny další daně s výjimkou daně z příjmů právnických osob) a z důvodu opatrnosti (kdyby obchodní soud shledal na právní strance přeměny závady a odmítl její zápis) ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku končí. Proto je logické, aby tato původní účetnictví zúčastněných společností byla rovněž ukončena mimořádnou účetní závěrkou. Platný právní předpis (§ 17 odst. 3 zákona o účetnictví) určuje, že ke dni předcházejícímu i ke dni následujícímu po dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku se účetní závěrka

nesestavuje. Obecně praktikovaný výklad tohoto ustanovení odvozuje, že se účetní závěrka vůbec nesestavuje. Slovní formulace však vylučuje účetní závěrku ke dni předcházejícímu a ke dni následujícímu po zápisu do obchodního rejstříku. Nevylučuje účetní závěrku ke dni zápisu. Z této formulace bych odvozovala, že ke dni zápisu bude účetní závěrka sestavena a účetnictví se závěrkou od rozvahového dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku bude uloženo do archivu.

Závěr

Vidíme, že praxe potřebuje souhrnné účetní informace v mnoha situacích. Kromě pravidelných ročních účetních závěrek poskytujících informace pro pravidelné potřeby finančního řízení podniku, vznikají nepravidelné informační potřeby vyvolané vlastnickými transakcemi a transakcemi s podniky. České účetní normy definují řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky. Pro nepravidelné informační potřeby mají sloužit především mimořádné účetní závěrky a mezitímní účetní závěrky. Souhrnné informace, které běžně poskytuje účetní závěrka jsou zapotřebí i v dalších situacích, zejména pro ohodnocení podnikové podstaty, popř. jako východisko pro ocenění podniku v rámci transakcí s podniky. Tyto případy nejsou v platných normách ošetřeny přímo mimořádnými či alespoň mezitímními účetními závěrkami. Pokud praxe, zejména smlouvy, znalecké posudky apod. se v tomto směru odvolávají na mimořádné či mezitímní účetní závěrky, činí tak v rozporu se zákonem o účetnictví. Ten zakazuje používat označení účetní závěrka v jiných případech než těch, které jsou v zákonu určeny.

Je třeba si uvědomit, že i další vlastnické transakce, jako např. založení a vznik společnosti a účetní jednotky, zrušení a zánik obchodní společnosti likvidací, konkurs na majetek společnosti a zejména revitalizační procesy, s nimiž počítá nový insolvenční zákon kladou další požadavky na účetní informace ve formě účetní závěrky. Většina těchto požadavků je mimo oblast řádných účetních závěrek. Některé z těchto informačních potřeb jsou ošetřeny výčtem případů otevírání a uzavírání účetních knih a tím i mimořádnými účetními závěrkami. Nově vznikající informační potřeby však zatím pokryty nejsou. Vznikají tak požadavky na další zákonné změny, které však vždy budou zaostávat za potřebami praxe.

Domnívám se, že přínosem pro řešení uvedených problémů praxe by byla inspirace v mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IASB, 2006), tj. zejména standardem IAS 34 – Mezitímní vykazování. Zavedením periodických mezitímních účetních závěrek by byly poskytovány informace jak k pravidelnému finančnímu řízení, tak i pro nepravidelné vlastnické transakce a podnikové kombinace.

Literatura:

- [1] IASB (2006): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1.1.2006 Dodatek k IFRS 2005 - změny roku 2006*. Praha, Svaz účetních, 2006.
- [2] Mařík, M. (2004): *Oceňování podniku pro fúze a akvizice – chyby a problémy*. In *Přeměny společností s důrazem na přeshraniční fúze*. Praha, Eurolex Bohemia, 2004.
- [3] Vomáčková, H. (2006): *Problematika účetnictví fúzí v ČR*. Účetnictví, 2006, roč. 41, č.7, s. 32-39.

Účetní závěrky a případy vlastnických transakcí a podnikových kombinací

Hana Vomáčková

ABSTRAKT

České účetní normy definují řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky. Pro nepravdivé informační potřeby mají sloužit především mimořádné účetní závěrky a mezitímní účetní závěrky. Praxe potřebuje informace typu účetní závěrky i v dalších situacích, které nejsou uvedeny v normách a použití účetních závěrek v těchto případech je v rozporu se zákonem o účetnictví. Uvedená skutečnost může mít vážné důsledky, pokud se na takovéto „nelegální“ účetní závěrky přímo odvolávají smlouvy, znalecké posudky apod. Řešení problému vidíme ve změně pojetí mezitímní účetní závěrky, a to podle vzoru obsaženého v IAS 34 – Mezitímní vykazování, tj. periodické mezitímní účetní závěrky sestavované např. čtvrtletně.

Klíčová slova: Všeobecně uznávané účetní zásady; Trvání podniku v dohledné budoucnosti; Periodické účetní období; Účetní závěrka; Mimořádná účetní závěrka; Mezitímní účetní závěrka; Kapitálová akvizice; Konsolidovaná účetní závěrka; Majetkové akvizice; Prodej podniku nebo vklad podniku; Přeměny obchodních společností; Reálná hodnota; Pořizovací cena; Goodwill; Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Financial Statements, Capital Transactions Cases and Business Combination

ABSTRACT

The Czech accounting norms are definitions of regular financial statements, irregular financial statements and interim financial statements. For requirements irregular accounting information practice life need information in type financial statements in another situations. These situations are not introduced in the norm and using these financial statements is disagreement with Accounting Low. This fact can have serious consequence in case which the agreements and the write-ups are referring to illegal financial statements and another. Result for this problem can be in exchange conception interim financial statements, so in according with the example included in IAS – 34 Interim report, that is periodical out of ordinary financial statements for example quarterly.

Key words: GAAP; Going concern; Time periods assumption; Financial statements; Periods financial statements; Interim financial report; Equity acquisitions; Net assets acquisitions; Mergers; Purchase of enterprises; Fair value; Cost of purchase; Cost of Acquisition; Goodwill; Valuation differential.

JEL classification: G30.