

Využití metod manažerského účetnictví při rozdělení kapitálových společností

*Patrik Marek**

Abstrakt:

Tento článek se zaměřuje na možné přístupy k účetním a daňovým otázkám, které vznikají při přeměnách obchodních společností, s důrazem na využití metod manažerského účetnictví pro efektivní řízení po linii výkonů a alokaci nákladů. V článku jsou prezentovány teoretické souvislosti mezi finančním a manažerským účetnictvím a procesy fúzí a rozdělení. Text dále analyzuje specifické oblasti, které je třeba řešit při rozdělování společností, zahrnující rozdělení nabývacích cen, daňových ztrát, režijních nákladů a dalších transakcí od rozhodného dne rozdělení do dne právních účinků této přeměny. Na základě případové studie článek ukazuje praktické využití kalkulačních metod pro vhodnou alokaci režijních nákladů a daňových ztrát vzniklých při rozdělení. Hlavním přínosem je navržení konkrétního postupu a metodologie, které mohou podniky využít pro spravedlivé a ekonomicky zdůvodnitelné rozdělení nákladů a optimalizaci účetních a daňových strategií při rozdělování společností. Výsledky výzkumu ukazují, že využití metod manažerského účetnictví významně přispívá ke zvýšení transparentnosti a efektivity řízení nákladů v procesu přeměn společností.

Klíčová slova: Manažerské účetnictví; Rozdělení obchodních společností; Ekonomicky zdůvodnitelné kritérium; Metody kalkulace.

JEL klasifikace: M41, G34, K22.

1 Úvod

Přeměny obchodních společností jsou v dnešním globalizovaném světě velmi oblíbenou možností vlastníků a vrcholového vedení společností, jak zefektivnit podnikání určitým synergickým efektem ve formě úspor nákladů, zvýšení tržního podílu s vidinou vyšších výnosů (Hossain 2021), či naopak oddělení jedné ze svých činností nebo majetku podniku do samostatné peněžitovné jednotky.

Mnoho vlastníků však přeměny využívá k optimalizaci vlastnických struktur za účelem daňových úspor, čímž pak nejsou dosaženy řádné ekonomické důvody pro realizaci fúze, jak předpokládá daňová legislativa. Dále často při realizaci fúzí v České republice nejsou naplněny identifikační znaky podnikové kombinace, jak jsou definovány Mezinárodním standardem účetního výkaznictví (IFRS 3). Lukeš (2020) s odkazem na Zderadčkovou (2018) upozorňuje, že naprostá většina přeměn

* Patrik Marek; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <marp07@vse.cz>.

Článek je zpracován jako výstup projektu Analýza účetního a daňového řešení přeshraničních přeměn v jednotlivých státech EU evidovaného Interní grantovou agenturou VŠE v Praze pod označením F1/5/2023.

na území České republiky (v tomto případě fúzi) je realizována mezi spojenými osobami. Tato skutečnost byla deskriptivní analýzou potvrzena řadou kvalifikačních prací. Například Kratochvílová (2022) zjistila, že 93 % přeměn realizovaných v České republice v letech 2014 a 2015 se uskutečnilo uvnitř skupiny vzájemně propojených osob. Podobného výsledku dosáhla Karlíková (2022) při své analýze přeměn realizovaných v roce 2016, ve které zjistila, že z celkového počtu 152 přeměn bylo 98 % uskutečněno mezi spřízněnými osobami.

Cílem tohoto článku je analyzovat, jak ovlivňuje manažerské účetnictví proces přeměn obchodních společností. Tento článek bude zaměřen pouze na fúze a rozdělení. Výzkumným problémem je, jak je možno manažerské účetnictví využít pro lepší zjištění potřebných informací pro rozhodování v procesu přípravy fúzí či rozdělení. Výzkum v minulosti řešil, jak při sloučení společností vyřešit problémy v řízení, které vyvstávají při sloučení dvou společností, které jsou stejné velikostí, ale s odlišnou kulturou a systémem manažerského účetnictví (Granlund 2003). Manažerské účetní a kontrolní systémy jsou důležitou součástí všech kontrolních mechanismů používaných k motivaci, sledování, měření a sankcionování jednání manažerů a zaměstnanců (Beusch 2004).

V současnosti se výzkum orientuje na roli, jakou hrají při fúzích účetní informační systémy a která je také často podceňována nebo zcela opomíjená. Přestože je nutná rychlá a efektivní integrace informačních systémů, nástupnické společnosti se často zaměřují na zachování hodnototvorných schopností nebo kvalit získaných společností (Väisänen a Järvinen 2024). Výzkum probíhá zpravidla na základě kvalitativních informací zveřejněných ve výročních zprávách nebo jiných dokumentech společností (Fangjuan et al. 2023).

V české literatuře byl zájem zaměřen zejména na zkoumání vlivu přecenění jmění a tím ocenění všech aktiv novými reálnými hodnotami (Pospíšil a Vomáčková 2017), dále pak byl analyzován vznik goodwillu v účetnictví (Maruszevska et al. 2019). Pozornost je věnována vlivu realizované fúze na vykazované výsledky hospodaření (Valouch et al. 2015; Mikyska a Skálová 2019), je měřen úspěch v pokračování podnikání po přeshraniční fúzi (Vasileva 2019; Marek 2022), řada autorů poukazuje na možnost zneužití české právní úpravy pro přeměny pro daňové manipulace (Lukeš a Skálová 2022). Český výzkum se často zaměřuje na přeshraniční fúze, a to zejména na možnost hladké realizace přeshraniční fúze, kde na sebe narážejí různé účetní a daňové systémy (Žárová a Skálová 2012).

Cílem tohoto textu je zaměřit se na manažerské účetnictví v procesu fúze nebo rozdělení společností. Při rozdělení společností je klíčové správně rozdělit aktiva a dluhy tak, aby nástupnické společnosti byly životaschopné a současně vše odpovídalo záměrům vlastníků. Po rozdělení společností vzniká řada otázek, jak spravedlivě či daňově optimálně rozdělit mezi nástupnické společnosti nejen aktiva a dluhy vykazované v účetnictví, ale také například daňovou ztrátu, náklady spojené

s realizací fúze či z pohledu vlastníka nástupnické společnosti správně ocenit podíly držené na jednotlivých nástupnických společnostech.

Pro všechny tyto případy je vhodné využít metod manažerského účetnictví. Této problematice nebyla dosud věnována v české odborné literatuře dostatečná pozornost, ale v praxi se ukazuje jako poměrně klíčové, jaké zvolit metody a jak tyto metody obhájit při auditu nebo kontrole z finančního úřadu.

Výzkum zde prezentovaný je zaměřen teoreticky, je tedy induktivní a deduktivní. Nejprve vychází z analýzy dokumentů (právních předpisů, literatury), které upravují postupy v případech dělení ekonomických veličin, nákladů či výnosů. Tyto dokumenty používá jako předmět výzkumu hmatatelné výsledky činnosti člověka. Předmětem analýzy mohou být dokumenty úřední, veřejné či archivní. Na základě analýzy dokumentů je uplatněna dedukce a modelování, tedy přiblížení reality na případové studii. Případové studie jsou v oblasti výzkumu v manažerském účetnictví hojně používané (Granlund 2003).

Článek je strukturován následovně. Úvod vymezuje základní přehled literatury týkající se vzájemné vazby manažerského účetnictví a fúzí či rozdělení společností. Druhá kapitola přináší přehled oblastí, které je nutno řešit, tedy je nutno je při rozdělení společností rozdělovat mezi právní nástupce, a dokončuje přehled literatury. Třetí kapitola popisuje navržený způsob dělení položek a případovou studii, která ukazuje praktický postup. Závěr článku shrnuje důležitá zjištění a činí na jejich základě doporučení pro praxi.

2 Co je nutno řešit v ekonomické oblasti při rozdělení společnosti

2.1 Účetní a právní účinky v procesu rozdělení

Celý proces přeměny bývá finančně, administrativně a časově náročný. Základním krokem při přípravě je sestavení projektu přeměny, ve kterém jsou kromě jiného uvedeny důvody a cíle přeměny, identifikační údaje zúčastněných společností nebo stanovení rozhodného dne (Skálová 2019). Projekt přeměny musí být následně schválen valnou hromadou rozdělované společnosti.

Během realizace přeměny existují dva hlavní časové milníky, bez kterých by nebylo možné přeměnu dokončit.

Prvním z těchto okamžiků je stanovený rozhodný den v projektu přeměny. Ten je zákonem o přeměnách definován jako den, od něhož se jednání zanikající nebo rozdělované společnosti považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické společnosti. Jedná se tedy o jakýsi den účetních účinků přeměny. Nejzazší den pro stanovení rozhodného dne je však okamžik zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Dle Skálové (2019) může být rozhodný den zvolen například jako den účinnosti smlouvy, sjednaný den předání a převzetí majetku a závazků či den schválení smlouvy nejvyšším orgánem společnosti. Tuto možnost zvolit si

libovolně rozhodný den přeměny zavedla novela zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev z roku 2012.

Druhým důležitým momentem realizace přeměny je samotný zápis této přeměny do obchodního rejstříku Ministerstva spravedlnosti, čímž je celá transakce ukončena. K tomuto dni tedy nastávají právní účinky přeměny, kdy zanikající společnosti jsou z obchodního rejstříku formálně vymazány a nové nástupnické společnosti tímto dnem právně vznikají.

Časový rozestup mezi těmito dvěma důležitými okamžiky při přeměně může být v řádu měsíců, nicméně může trvat i více než rok. Novela zákona o přeměnách z roku 2012 povolila stanovit rozhodný den variabilně, nejpozději však na den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Projekt může být připraven tak, že předem není známo konkrétní datum rozhodného dne a při zápisu přeměny do obchodního rejstříku nastávají současně účetní i právní účinky. Ovšem tato možnost není společnostmi čteně využívána a ve většině případů oba zmíněné milníky nastávají v odlišných datech. Dle Kratochvílové (2022) byl pouze v 11 % případů přeměn z let 2014 a 2015 stanoven rozhodný den na den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. U přeshraničních přeměn je s ohledem na odlišné právní předpisy procento nepatrně vyšší. Suková (2020) zjistila, že v 15 % všech, v tomto případě přeshraničních, fúzí realizovaných v letech 2008 až 2018 byl sjednocen den právních a účetních účinků přeměny.

Právě mezi těmito milníky je potřeba nastavit účetní systémy tak, aby zachycovaly a přiřazovaly veškeré hospodářské jevy zúčastněné společnosti do správné nástupnické společnosti. Toto správné zobrazení požaduje i legislativa, kde zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 17 odst. 3 požaduje, aby zúčastněné společnosti vedly účetnictví od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku samostatně. V návaznosti na to § 54b prováděcí Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, stanovuje, že nástupnická společnost upraví své účetnictví ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku tak, aby zápisy byly účinné od rozhodného dne přeměny. Tímto je ošetřena možná situace, kdy bude přerušen proces přeměny či dojde k odmítnutí zápisu přeměny do obchodního rejstříku. V případě úspěšně realizované přeměny se však hospodářské transakce projeví již od rozhodného dne.

2.2 Výnosy a náklady vynaložené od rozhodného dne do dne právních účinků

Mezi oběma zmíněnými daty, tj. rozhodným dnem a dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, je v případě realizace fúze zapotřebí na zúčastněné společnosti z účetního pohledu nahlížet jako na jeden společný podnik i přesto, že právně se nadále jedná o dvě odlišné společnosti.

Obdobně se musí přistupovat k přeměnám realizovaným formou rozdělení, kdy se mezi rozhodným dnem a dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku sice jedná

o jednu společnost, nicméně je potřeba sledovat hospodářské transakce odděleně pro všechny budoucí nástupnické společnosti. V okamžiku, kdy nastanou právní účinky rozdělení, budou transakce související s příslušnou odštěpenou či rozštěpenou společností uplatněny v jejím účetnictví zpětně k rozhodnému dni.

V oblasti výnosových transakcí realizovaných jednotlivými společnostmi by neměl nastat větší problém. Výnosy, které generuje příslušný majetek, jsou výnosem oné společnosti, jež příslušné aktivum bude vlastnit, ačkoliv ještě nemusí mít právní subjektivitu (tu získá až zápisem do obchodního rejstříku).

U přeměny realizované formou rozdělení je potřeba důkladně popsat a stanovit, který majetek je z původní společnosti přesouván do nástupnických společností tak, aby byly výnosy vykázány správně u té společnosti evidující příslušný majetek generující tento výnos.

Správné zobrazení nákladů v průběhu realizace přeměny bude patrně náročnější s ohledem na různé typy vynaložených nákladů. V manažerském účetnictví existuje více pohledů na členění nákladů, např. přímé a nepřímé, jednicové a režijní, variabilní a fixní, technologické a na obsluhu a řízení apod. (Fibířová et al. 2020). V tomto článku budou rozebírány pouze přímé, nepřímé a režijní typy nákladů.

Přímé náklady jsou náklady, které „*se přiřazují konkrétnímu druhu výkonu, protože s konkrétním druhem výkonu bezprostředně souvisejí*“ (Fibířová et al. 2020). V problematice přeměn by se jednalo o takové náklady, které byly vyvolány pouze jednou, konkrétní společností. V případě fúzí se bude jednat například o mzdové či odpisové náklady jedné ze zúčastněných společností. U rozdělení společností je nutné, jak již bylo popsáno výše, stanovit příslušný odštěpovaný majetek. Pokud by náklady souvisely pouze s tímto majetkem či pouze se zbytkem, jedná se o přímé náklady této konkrétní části podniku.

Za nepřímé náklady jsou považovány takové náklady, které „*zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu (více druhů) výkonů*“ (Fibířová et al. 2020). Jedná se tedy o takové náklady, které nelze přímo přiřadit jedné či druhé zúčastněné společnosti na přeměně, nýbrž jsou vynaloženy společně pro všechny tyto entity. U fúzí nenastává větší problém, jelikož ode dne zápisu účinků přeměny do obchodního rejstříku bude právně existovat pouze jeden subjekt, který ve svém účetnictví zobrazí všechny přímé i nepřímé náklady vynaložené mezi rozhodným dnem a tímto dnem. Komplikace však mohou nastat u přeměn realizovaných formou rozdělení. I zde je nutné přesně stanovit a popsat převáděný majetek z rozdělované společnosti do jednotlivých nástupnických společností a posléze mezi tyto jednotlivé entity alokovat příslušné náklady dle určitého algoritmu, který lze převzít z metod manažerského účetnictví při sestavování kalkulací, které budou popsány dále v kapitole 3. S ohledem na komplikovanost správného zobrazení nákladů (a daňových konsekvencí, jak bude ukázáno dále) u přeměny uskutečněné formou rozdělení bude pozornost a následující text věnován primárně této formě přeměny.

2.3 Inspirativní pohled do judikatury

Do podobné situace se dostávají mateřské společnosti, pokud mají pro daňové účely prokázat režijní náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti. Dle pokynu D-22 vydaného Generálním finančním ředitelstvím v roce 2015 jsou těmito náklady chápány zejména cestovní výdaje, výdaje na pracovní volno zaměstnanců, mzdy a odměny osob zmocněných k jednání za akcionáře. Dále tomu jsou například výdaje na řídicí činnost mateřské společnosti vůči společnosti dceřiné či výdaje na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků činnosti dceřiné společnosti aj. Jedná se tedy o takové náklady, které nelze považovat za přímé náklady, jelikož se vztahují i k dalším činnostem mateřské společnosti. (GŘR 2015)

Tyto náklady jsou považovány za daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Mateřská společnost jakožto poplatník daně je v daňovém řízení považována za tu osobu, která musí prokázat skutečnou výši režijních nákladů. Příklad řešený v rozsudku Nejvyššího správního soudu 3 Afs 170/2019 – 27 nám přináší dobré vodítko k používání metody manažerského účetnictví pro daňovou praxi pro účely správného stanovení režijních nákladů na držbu podílů. Pro přesnost cituji z rozsudku:

*„[33] Nad rámec nezbytného Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, jenž v napadeném rozsudku vyjádřil určité pochopení pro praktická úskalí, která obecně prokazování skutečných režijních nákladů spojených s držbou podílu v dceřiné společnosti pro daňové subjekty skýtá. Uvedl, že si je vědom „složitosti a mnohdy až nereálnosti přesného prokázání výše režijních nákladů, neboť to vyžaduje a klade vysoké nároky na daňové subjekty stran požadavku na pregnantní zdokladování a rozklíčování jednotlivých nákladů ve vztahu k mateřské a dceřiné společnosti“. I Nejvyšší správní soud sdílí tento názor a dodává, že z podstaty věci nebude možné vyčíslit absolutně přesnou hodnotu skutečných režijních nákladů, ale **bude zpravidla třeba vytvořit určitý rozumný algoritmus jejich výpočtu**. Ten však musí reflektovat veškeré náklady vztahující se k podpůrným organizačním procesům, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti.“ (zdůraznění provedeno autorem).*

Pro vytvoření uvedeného rozumného algoritmu lze využít metod alokace nákladů pomocí vhodné rozvrhové základny využívaných v manažerském účetnictví, které budou podrobněji rozebírány v sekci 3.

S ohledem na podstatu těchto nákladů na držbu podílů by za žádoucí rozvrhovou základnu mohla být označena výše vlastního kapitálu dceřiných společností, která reflektuje samotnou výši podílu v účetnictví mateřské společnosti za předpokladu, že tyto podíly oceňuje metodou ekvivalence.

Jelikož celý tento proces stanovení skutečné výše režijních nákladů může být administrativně náročný a také, jak i sám výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu stanoví, téměř nemožné tuto výši vyčíslit s úplnou přesností,

umožňuje zákon o daních z příjmů v § 25 odst. 1 písm. zk) určité zjednodušení, a to stanovení výše těchto nepřímých nákladů jakousi paušální metodou. Tento paušál činí 5 % z příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplacených dceřinou společností.

2.4 Pohled vlastníků rozdělované společnosti na nabývací ceny podílu

Při rozdělení obchodní společnosti vystupují v roli nástupnické alespoň dvě společnosti. Z toho důvodu je nutné původní vklad zakladatele do rozdělované společnosti rozdělit mezi tyto nástupnické společnosti, čímž získá dva, či více, nových podílů.

Zákon o daních z příjmů se této oblasti věnuje v části řešící nabývací cenu podílu. Konkrétně se jedná o § 23c odst. 6 zákona o daních z příjmů. Zde je uvedeno, že *„nabývací cena podílu u společníka zanikající obchodní korporace při rozdělení nebo rozdělované obchodní korporace se rozdělí na nabývací cenu podílu na rozdělované obchodní korporaci a na nabývací cenu podílu na nástupnické obchodní korporaci při rozdělení nebo na nabývací ceny podílů na nástupnických obchodních korporacích při rozdělení na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.“*

Pro stanovení zmíněného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria lze opět využít metod alokace využívaných v manažerském účetnictví popsané v kapitole 3, přičemž jako vztahovou veličinu je vhodné i zde využít poměr vlastního kapitálu před přeceněním nebo hodnotu jmění dle znaleckého ocenění nástupnických společností, případně využít alternativní rozvrhové základny ve formě dlouhodobého majetku či bilanční sumy.

2.5 Daňová ztráta

Daňová ztráta je v zákoně o daních z příjmů definována jako ta část daňových výdajů převyšující daňové příjmy. Daňovou ztrátu lze odečíst v pěti bezprostředně následujících obdobích po období, za které byla tato ztráta vyměřena. Od roku 2020 je možno daňovou ztrátu uplatnit také ve dvou bezprostředně předcházejících obdobích skrze dodatečné daňové přiznání.

Při přeměnách obchodních společností jsou však podmínky pro uplatnění daňové ztráty částečně omezeny. Dle § 23c odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů lze z logiky věci uplatnit daňovou ztrátu pouze v budoucích pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Pro přeměny realizované formou rozdělení obchodních společností se dále věnuje § 38na v odstavci 4, který stanovuje možnou maximální výši uplatňované daňové ztráty jako *„poměr tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporaci v období, za které byla daňová ztráta stanovena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu.“*

Pojmem stejná činnost uvedeným v tomto odstavci se zabýval mimo jiné Koordinační výbor Komory daňových poradců ČR v roce 2014 v příspěvku 423/26.2.2014, který uzavřel tím, že za stejnou činnost lze považovat činnosti vykonávané ve stejném oddílu klasifikace činností CZ-NACE, které jsou měřeny poměrem tržeb před a po změně v rámci této stejné činnosti (KDP 2014). Jak stanovuje Koordinační výbor KDP ČR v příspěvku 691/17.03.04, tento poměr tržeb by měl dosahovat alespoň 80 % tržeb z obdobné činnosti dosažených před změnou (KDP 2004).

Pokud jsou všechny uvedené podmínky splněny a pokud rozdělovaná společnost vykazuje daňovou ztrátu, kterou zatím ještě neuplatnila jako položku odčitatelnou od základu daně v plné výši, je oprávněna tuto daňovou ztrátu rozdělit dle § 23c odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria

- a) mezi původní společnost a nástupnickou společnost při odstěpení, nebo
- b) mezi nové nástupnické společnosti při rozštěpení.

Nástupnické společnosti jsou oprávněny převzít pouze část daňové ztráty rozdělované společností v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. K této kalkulaci lze obdobně využít metody alokace z manažerského účetnictví popsané v kapitole 3, přičemž za nejvhodnější ekonomické kritérium lze označit výši vlastního kapitálu nástupnických společností před přeceněním majetku. V tomto případě by nebylo vhodné využít jako rozvrhovou základnu výši vlastního kapitálu po přecenění, jelikož samotné přecenění je daňově neúčinné, přičemž posléze vzniká odlišný pohled na účetní a daňové řešení transakce. Tento odlišný pohled má dále samozřejmě dopad na splatnou a odloženou daň společností.

3 Využitelné metody manažerského účetnictví v případové studii

V předcházejícím textu bylo zmíněno, že v určitých účetních a daňových oblastech mohou být při rozdělení společností využity techniky aplikované v manažerském účetnictví. K adekvátnímu rozdělení nepřímých nákladů vynaložených při rozdělení společnosti a některých daňových konsekvencí lze využít metody, které jsou využívány v manažerském účetnictví pro řízení po linii výkonů, tedy metody alokace nákladů pomocí kalkulace. Účelem kalkulace je přiřazení co největšího množství relevantních nákladů dle co nejlepšího a nejužšího příčinného vztahu k výkonům, v našem případě společnostem, pomocí vhodné rozvrhové základny. Wagner (2024) nicméně upozorňuje, že některé společnostmi používané rozvrhové základny nesprávně reflektují příčinné přiřazení nákladů, jelikož se tyto společnosti důkladněji nezamyslely nad podstatou nákladů a alokovaly tak náklady, které nelze příčinně přiřadit výkonům, či naopak zvolily neadekvátní rozvrhovou základnu. K samotnému přiřazování nepřímých nákladů vynaložených mezi rozhodným dnem

a zápisem přeměny do obchodního rejstříku příslušným společenstvem se musí nejdříve stanovit vhodná metoda kalkulace.

Dle Krále et al. (2018) se v manažerském účetnictví rozlišují dvě základní metody, a to kalkulace dělením a kalkulace přírážková. Při kalkulaci dělením lze využít buď prosté dělení, či využít určitá poměrová čísla. Přírážkové kalkulace se dále člení na sumační a diferencované.

Kalkulace prostým dělením představuje alokaci nákladů vyvolaných pouze jedním typem výkonu nebo i více výkonů, které jsou však srovnatelné výrobou tak, že každé jednotce výkonu je přiřazen přesně stejný objem nákladů. V problematice přeměn by se jednalo o vhodnou metodu alokace nepřímých nákladů v případě dvou či více srovnatelných společností na základě určitého kritéria, které může představovat například výše vlastního kapitálu, čistých aktiv nebo tržní hodnotu společností.

Pokud jsou však náklady přiřazovány více výkonům s odlišnou dobou náročnosti výroby, je vhodnější využít kalkulaci s poměrovými čísly tak, že výkonům s delší dobou výroby je alokován větší objem nákladů. U rozdělení by se jednalo o situaci, kdy je společnost rozdělována nepoměrně, tj. vnikají například 2 společnosti v poměru $\frac{1}{4}$ a $\frac{3}{4}$ původní hodnoty společnosti.

Přírážkové kalkulace vycházejí z předpokladu, že existuje příslušná vztahová veličina (rozvrhová základna) s příčinným vztahem k výkonu. Tato veličina může být vyjádřena naturálně či hodnotově. Sumační přírážková metoda pracuje pouze s jednou rozvrhovou základnou a předpokládá zde přímou úměrnost nepřímých nákladů k jediné veličině. Dle Krále et al. (2018) je však tato metoda v praxi nereálná vzhledem ke složitějším podmínkám a rozsahu činnosti ve společnostech. Podle Fibírové et al. (2020) se tedy v podnicích častěji využívá přírážková diferencovaná metoda kalkulace, která pro rozvrhování nepřímých nákladů používá různé rozvrhové základny, například ve vztahu k aktivitám (označováno jako Activity Based Costing). Pro problematiku přeměn však lze označit sumační přírážkovou metodu za dostačující. Základem přírážkových metod kalkulací je stanovení kalkulační procentní přírážky (v případě hodnotové rozvrhové základny) či kalkulační sazby (rozvrhová základna je v naturálním vyjádření). Pro účely přeměn obchodních společností mohou být tyto kalkulační metody nejvhodnější, jelikož budou nepřímé náklady nejvhodněji a nejpřesněji alokovány na jednotlivé zúčastněné společnosti. Za nejvhodnější rozvrhovou základnu lze považovat vlastní kapitál nástupnické či nástupnických společností, nicméně lze náklady rozvrhovat i například na základě hodnoty aktiv, ať již jako celku či dlouhodobého nebo pouze krátkodobého majetku, dále to může být i tržní (reálná) hodnota společnosti či jeho částí apod.

3.1 Zadání případové studie

Výše uvedené metody alokace sice primárně slouží pro řízení po linii výkonů, nicméně lze tento přístup využít i pro účely správného účetního a daňového řešení při rozdělení společností.

Dříve rozebrané oblasti lze prezentovat na vzorovém příkladu rozdělení.

Předpokládejme výrobní společnost Alfa, s.r.o., která plánuje v roce 20X2 uskutečnit rozštěpení společnosti se vznikem dvou nových nástupnických společností s ručením omezeným Beta, s.r.o. a Gama, s.r.o., přičemž údaje jsou dle konečné účetní závěrky společnosti Alfa, s.r.o. ke dni předcházejícímu rozhodný den následující:

Tab. 1 Vybrané zůstatky dle konečné účetní závěrky rozdělované společnosti Alfa, s.r.o.

Položka	Hodnota v tis. Kč
Dlouhodobý majetek (netto)	07 500
Aktiva celkem	11 000
Vlastní kapitál	08 800

Zdroj: Vlastní zpracování.

Zanikající společnost Alfa, s.r.o. i obě nástupnické společnosti Beta, s.r.o. a Gama s.r.o. jsou, resp. budou, ve 100% vlastnictví holdingové společnosti Omega, a.s.

Dle projektu přeměny je majetek společnosti Alfa, s.r.o. rozštěpen následujícím způsobem (abstrahujeme od přecenění znalcem):

Tab. 2 Vybrané zůstatky dle zahajovací rozvahy nástupnických společností Beta, s.r.o. a Gama, s.r.o.

společnost Beta, s.r.o.		společnost Gama, s.r.o.	
Položka	Hodnota v tis. Kč	Položka	Hodnota v tis. Kč
Dlouhodobý majetek (netto)	5 000	Dlouhodobý majetek (netto)	2 500
Aktiva celkem	6 000	Aktiva celkem	5 000
Vlastní kapitál	5 500	Vlastní kapitál	3 300

Zdroj: Vlastní zpracování.

Do společnosti Beta je převedena budova, ve které se nachází sklad a probíhá výroba, v zůstatkové ceně 5 000 tis. Kč. Do společnosti Gama jsou pak převedeny výrobní stroje v zůstatkové ceně 2 500 tis. Kč, které se nacházejí v budově převáděné do společnosti Beta. V rámci vnitroskupinových transakcí bude společnost Beta pronajímat tuto budovu společnosti Gama, která v ní bude realizovat výrobu a následný prodej vyrobených produktů.

V následujícím textu budou rozebírány některé výše zmíněné klíčové oblasti, které budou pomocí jednotlivých metod alokace rozdělovány na obě nástupnické společnosti.

3.2 Náklady režijní typu

První stěžejní překážkou při realizaci přeměny jsou režijní náklady, které vznikají při přeměně mezi rozvahovým dnem a právními účinky přeměny a jsou společné pro všechny zúčastněné společnosti. Jedná se o takové náklady, které nejsou jednicovými a nelze je tedy přiřadit příslušné jednici, v našem případě entitě. Král et al. (2018) tyto náklady označuje jako „*důsledek uskutečňování mnoha různorodých aktivit*“. Za nejtypičtější režijní náklady lze považovat například náklady vynaložené pro úspěšné realizování přeměny (poplatky notáři, právníkovi či znalci, audit zahajovací rozvahy apod.) či další provozní a finanční náklady (vedení účetnictví, reklamní služby, pojištění, úroky z úvěru apod.).

Tyto náklady je zapotřebí určitým způsobem rozdělit správně mezi obě nástupnické společnosti. Je vždy stěžejní stanovit podstatu a obsah těchto nákladů. Oporu, či určitý návod, lze najít v zákoně o daních z příjmů v § 23c odst. 8, písm. c), který stanovuje, že „*lze převzít pouze položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované obchodní korporaci a které nebyly dosud zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací uplatněny, a to pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria*“.

Jak bylo dříve uvedeno, tímto ekonomicky zdůvodnitelným kritériem lze chápat určitou veličinu neboli rozvrhovou základnu, podle které lze tyto náklady rozdělovat. Už bylo uvedeno, že za nejvhodnější základnu lze považovat vlastní kapitál nástupnických společností, nicméně je možno využít i jiné dle příčinného vztahu k nákladům, např. hodnotu dlouhodobého majetku či závazků aj.

Problém při alokaci nákladů nastává právě především při přeměně realizované formou rozdělení společnosti. Při uskutečnění rozdělení jsou totiž režijní náklady společné pro obě nástupnické společnosti a je nutné je tedy zobrazit v účetnictví těchto společností.

Navažme na vzorový příklad. Předpokládejme, že společnost Alfa mezi rozvahovým dnem a dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku spotřebovala energii v celé budově (vč. výrobních strojů) v částce 400 tis. Kč. Dále společnost vynaložila náklady na právní a notářské služby spojené s přeměnou ve výši 50 tis. Kč. Celkem tedy 450 tis. Kč. Alokované náklady na společnosti Beta a Gama dle jednotlivých metod alokace (diferencovaná přírážková metoda není relevantní), přičemž základnou bude vlastní kapitál společností, je následující:

Tab. 3 Alokace režijních nákladů za předpokladu využití vlastního kapitálu jako rozvrhové základny

Typ alokace	společnost Beta, s.r.o.	společnost Gama, s.r.o.
Prostým dělením	225,00	225,00
Poměrovými čísly	281,25	168,75
Sumační přírážková	281,05	168,95

Zdroj: Vlastní zpracování.

Procentní přírážka pro alokaci nákladů sumační přírážkovou metodou činí 5,11 % (poměr režijních nákladů a sumy vlastních kapitálů nástupnických společností).

V případě, že by byla rozvrhovou základnou zvolena bilanční suma, by náklady byly alokovány následovně:

Tab. 4 Alokace režijních nákladů za předpokladu využití bilanční sumy jako rozvahové základny

Typ alokace	společnost Beta, s.r.o.	společnost Gama, s.r.o.
Prostým dělením	225,00	225,00
Poměrovými čísly	245,45	204,55
Sumační přírážková	245,40	204,60

Zdroj: Vlastní zpracování.

Procentní přírážka pro alokaci nákladů sumační přírážkovou metodou činí 4,09 % (poměr režijních nákladů a sumy celkových aktiv obou nástupnických společností).

A za předpokladu využití hodnoty dlouhodobého majetku jako rozvrhové základny by rozdělení nákladů bylo následující:

Tab. 5 Alokace režijních nákladů za předpokladu využití hodnoty dlouhodobého majetku jako rozvahové základny

Typ alokace	společnost Beta, s.r.o.	společnost Gama, s.r.o.
Prostým dělením	225	225
Poměrovými čísly	300	150
Sumační přírážková	300	150

Zdroj: Vlastní zpracování.

Procentní přírážka pro alokaci nákladů sumační přírážkovou metodou činí 6 % (poměr režijních nákladů a sumy hodnot dlouhodobých aktiv obou nástupnických společností).

Při porovnání výše uvedených alokovaných nákladů na obě nástupnické společnosti pomocí odlišných rozvrhových základen lze pozorovat, že velmi záleží na zvolené metodě alokace. Mezi alokací dělením poměrovými čísly a sumační přírážkovou

metodou nejsou významné odlišnosti, jelikož z matematického hlediska se jedná v tomto případě o odlišný přístup k výpočtu vycházející ze stejných čísel, nicméně jednu z těchto dvou metod lze považovat za nejvhodnější metodu pro adekvátní alokaci nákladů.

Označit jednoznačně správnou rozvrhovou základnu je téměř nemožné. Jak již bylo uvedeno výše, náklady je nutné rozdělit na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria, proto je nutné se vždy zamyslet nad samotnou činností společnosti a použít tu nejvhodnější na základě subjektivního úsudku. Dle názoru autora je obecně nejvhodnější využít vlastní kapitál nástupnických společností před přeceněním jako rozvrhovou základnu, jelikož nejlépe reflektuje čisté jmění nebo jakousi vnitřní hodnotu těchto společností.

3.3 Daňová ztráta

Jak již bylo popsáno v kapitole 2.5., daňovou ztrátu lze při splnění určitých podmínek převést při přeměně na nástupnickou či nástupnické společnosti, které ji mohou ve svém daňovém priznání uplatnit v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Navažme na případovou studii. Uvažujme, že zanikající společnost Alfa realizovala za poslední zdaňovací období (20X1) daňovou ztrátu 300 tis. Kč a za rok předcházejícímu tomuto období (20X0) ve výši 400 tis. Kč.

Společnost Alfa byla rozdělena na dvě nástupnické společnosti Beta, která bude vlastnit budovu a tu dále pronajímat společnosti Gama, do které budou převedeny stroje určené k výrobě a následnému prodeji výrobků.

Daňové ztráty realizované společností Alfa lze na tyto nástupnické společnosti rozdělit dle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. K tomu obdobně využijeme metody alokace využívané v manažerském účetnictví, přičemž nejvhodnější rozvrhovou základnou zde bude vlastní kapitál nástupnických společností, jelikož jsou v něm mimo jiné zohledněny výsledky hospodaření minulých let, ze kterých byly spočteny daňové ztráty. Při využití této alokační základny by bylo rozdělení daňových ztrát následující:

Tab. 6 Alokace daňové ztráty při využití vlastního kapitálu jako rozvrhové základny

Typ alokace	společnost Beta, s.r.o.	společnost Gama, s.r.o.
Prostým dělením	350,00	350,00
Poměrovými čísly	437,83	262,17
Sumační přírážková	437,50	262,50

Zdroj: Vlastní zpracování.

Procentní přírážka pro alokaci nákladů sumační přírážkovou metodou činí 7,95 % (poměr sumy daňových ztrát a sumy vlastních kapitálů nástupnických společností).

Z výše uvedeného výpočtu vyplývá, jakou výši daňových ztrát mohou obě nástupnické společnosti v budoucích obdobích uplatnit. Daňovou ztrátu vzniklou již v roce 20X0 lze však uplatnit maximálně ve čtyřech bezprostředně následujících obdobích, jelikož jeden rok možné odpočtu již uplynul, a to poměrově odpovídající původní hodnotě 300 tis. Kč.

Velmi podstatnou podmínkou v tomto případě však je, zda vůbec mohou nástupnické společnosti tuto daňovou ztrátu uplatnit. Jak bylo zmíněno v kapitole 2.5., daňovou ztrátu může nástupnická společnost využít pouze za předpokladu, že po přeměně vykonává stejnou činnost dle klasifikace CZ-NACE. Nastává zde však překážka, jelikož předmětem činnosti společnosti Beta bude pronájem budovy, avšak původní společnost Alfa žádnou takovou činnost nevykonávala. Z uvedeného vyplývá, že společnost Beta nebude moci uplatnit daňové ztráty ve svých daňových příznáních jako položku odčitatelnou od základu daně, zatímco společnost Gama je bude moci využít v plné výši.

Situace by se změnila za předpokladu, že původní společnost Alfa kromě výrobní činnosti pronajímala část této budovy i jiné externí osobě, přičemž tržby z tohoto pronájmu činily 10 % celkových tržeb. Smluvní vztah související s tímto pronájmem by byl převeden a pronájem by nadále poskytovala nástupnická společnost Beta. Jak bylo zmíněno v kapitole 2.5., nástupnické společnosti mohou převzít daňovou ztrátu maximálně ve výši poměru výnosů z této činnosti ku celkovým výnosům. Jelikož tržby z poskytnutého pronájmu činily v zanikající společnosti 10 %, může společnost Beta uplatnit daňovou ztrátu maximálně ve výši 70 tis. Kč (10 % z 700 tis. Kč). Společnost Gama uplatní daňovou ztrátu v maximální výši 630 tis. Kč (90 % z 700 tis. Kč). Na tuto nástupnickou společnost Gama je však převáděna dle tabulky 6 nejvýše částka 350 tis. Kč, není zde tedy překážka v uplatnění této daňové ztráty.

4 Závěr

Článek se zabýval využitím metod manažerského účetnictví při přeměnách obchodních společností, zejména při rozdělování společností. Cílem tohoto článku bylo poukázat na možné využití manažerského účetnictví při řešení účetních a daňových otázek při rozdělení společností. Nezřídka se stává, že časové období mezi účetními a právními účinky fúze je dlouhé a v tomto mezidobí je třeba vhodně nastavit účetní systémy a správně zobrazovat náklady jednotlivých zúčastněných společností.

Pozornost v tomto článku byla primárně upřena na nepřímé režijní náklady vynaložené při přeměně a vztahující se ke všem zúčastněným entitám. Dále pak na související daňové oblasti vztahující se obecně sice ke všem společnostem, nicméně

v rámci přeměn jsou specifické. Zkoumány byly daňové dopady rozdělení na zúčastněné společnosti, rozdělení nabývací ceny podílů a rozdělení daňové ztráty společnosti. Hlavním přínosem článku je tedy systematický přístup k alokaci režijních nákladů a daňových ztrát pomocí vhodných metod manažerského účetnictví, což zvyšuje přesnost a transparentnost účetních operací během těchto procesů. Výsledky ukazují, že adekvátní využití kalkulačních metod přispívá k efektivnímu řízení nákladů a optimalizaci daňových strategií, což může výrazně zlepšit ekonomické rozhodování při realizaci přeměn.

S ohledem na podstatu a obsah přeměn byl text věnován převážně přeměnám realizovaných formou rozdělení, kdy je nutné podle určitého algoritmu alokovat všechny uvedené problematické účetní a daňové oblasti a transakce na jednotlivé nové nástupnické společnosti. Fúze byly v tomto případě upozaděny.

K ilustrativnímu zobrazení jednotlivých problematických oblastí na případové studii byly využity metody alokace využívané v manažerském účetnictví při řízení po linii výkonů pro stanovení kalkulace výkonů. Za nejjednodušší lze považovat bezesporu metodu alokace prostým dělením, ta nicméně není zcela vhodná, protože nereflktuje odlišné hodnoty majetku či vlastního kapitálu přiděleného do nástupnických společností. Proto je vhodnější využít jiné metody alokace, a to především alokaci poměrovými čísly nebo sumační přírážkovou. Pro zobrazení možného řešení metodami alokace poměrovými čísly a sumační přírážkové byly názorně ukázány odlišné rozvrhové základny, které jsou při kalkulačním procesu stěžejní, přičemž za nejvhodnější základnu lze považovat vlastní kapitál nástupnických společností před případným přeceněním majetku. Možných vztahových veličin je vícero, je proto nutné vždy zohlednit specifika jednotlivých přeměn a převáděný majetek a závazky a při vzniku určitých abnormalit volit alternativní rozvrhové základny. V tomto článku byla aplikace metod zaměřena na konkrétní případovou studii, což může limitovat její širší aplikovatelnost na různé typy společností i průmyslová odvětví. Výzkum se rovněž zaměřuje primárně na české právní a účetní prostředí, což může snižovat jeho využití na mezinárodní úrovni.

Na závěr je nutné upozornit, že v dané problematice alokace nákladů vynaložených v průběhu přeměny neexistuje unifikovaný přístup. Je tedy vždy důležité zohlednit odlišnost a specifika jednotlivých společností a využít takový algoritmus a rozvrhové základny, aby bylo dosaženo věrného a poctivého zobrazení skutečnosti jakožto základní účetní zásady, která je stěžejní pro uživatele účetních informací. Pro další výzkumnou činnost by bylo vhodné se zaměřit na empirické ověření navržených metod v reálných podmínkách různých typů společností, jakož i v různých zemích. Další směr výzkumu by mohl zahrnovat hlubší analýzu vlivu kulturních rozdílů a rozdílů v účetních standardech na efektivitu manažerského účetnictví při přeshraničních fúzích a akvizicích.

Literatura

- BEUSCH, P., 2004. *Modeling Management Accounting and Control in the Integration Processes of Mergers & Acquisitions*. Online. Disertační práce. Göteborg: Göteborg University. Dostupné z: <https://doi.org/10.13140/RG.2.1.5152.4569>.
- FANGJUAN Q., N. HU, L. PENG a K. DOW, 2023. Measuring management accounting practices using textual analysis. *Management Accounting Research*. Vol. 58, March 2023, 100818. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2022.100818>.
- FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ, J. WAGNER a P. PETERA, 2020. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- GFR [Generální finanční ředitelství], 2015. *Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*. Online. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf. [citováno 2024-05-17]
- GRANLUND, M., 2003. Management accounting system integration in corporate mergers: A case study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 16, iss. 2, s. 208–243. Dostupné z: <https://doi.org/10.1108/09513570310472822>.
- HOSSAIN, M. S., 2021. Merger & Acquisitions (M&As) as an important strategic vehicle in business: Thematic areas, research avenues & possible suggestions. *Journal of Economics and Business*. Vol. 116, July–August 2021, 106004. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.jeconbus.2021.106004>.
- KARLÍKOVÁ, T., 2022. *Analýza přeměn uskutečněných v ČR se zaměřením na porovnání s koncepcí IFRS*. Diplomová práce. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- KDP [Komora daňových poradců ČR], 2004. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 17.3.2004*. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/17032004.pdf>. [citováno 2024-05-17].
- KDP [Komora daňových poradců ČR], 2014. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 26.2.2014*. Online. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2014-02-26.pdf. [citováno 2024-05-17].
- KRÁL B., a kol., 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press.
- KRATOCHVÍLOVÁ, K., 2022. *Popisná analýza přeměn uskutečněných v České republice*. Diplomová práce. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.

Marek, P.: *Využití manažerského účetnictví při rozdělení kapitálových společností.*

LUKEŠ, J., 2020. Řádné ekonomické důvody realizace fúzí z pohledu daňového práva a ekonomie. *Český finanční a účetní časopis*. Roč. 15, č. 2, s. 27–42. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.545>.

LUKEŠ, J., a J. SKÁLOVÁ, 2022. Dopad změn podmínek pro aplikaci zvýhodněné daňové sazby u nemovitostních investičních fondů v České republice. *Politická ekonomie*. Roč. 70, č. 2, s. 135–157. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1347>.

MAREK, P., 2022. Analýza přeshraničních fúzí českých společností s primárním zaměřením na česko-německé. *Český finanční a účetní časopis*. Roč. 17, č. 1, s. 59–88. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.573>.

MARUSZEWSKA, E. W., M. STROJEK-FILUS a J. POSPÍŠIL, 2019. An Empirical Examination of Accounting Comparability: Goodwill Recognition and Disclosure in Selected Central European Countries. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. Roč. 67, č. 5, s. 1309–1323. Dostupné z: <https://doi.org/10.11118/actaun201967051309>.

MIKYSKA, P., a J. SKÁLOVÁ, 2019. An Analysis of the Influence of Mergers on the Economic Situation of a Successor Company in the Finance and the Insurance Sectors. In: *Global Versus Local Perspectives on Finance and Accounting – 19th Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA 2018)*. Švýcarsko: Springer International Publishing, s. 265–278. Dostupné z: https://doi.org/10.1007/978-3-030-11851-8_25.

POSPÍŠIL, J., a H. VOMÁČKOVÁ, 2017. Net Assets Valuation in Transformations of Czech Companies. *Journal of Applied Economic Sciences*. Vol. 12, iss. 7, s. 1906–1917.

SKÁLOVÁ, J., 2019. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR.

SUKOVÁ, A., 2020. *Účetní a daňové souvislosti přeshraničních fúzí*. Diplomová práce. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.

VALOUCH, P., KRÁLOVÁ, M., SEDLÁČEK, J. 2015. Impact of Mergers of Czech Companies on their Profitability and Returns. *Ekonomický časopis*. Vol. 63, iss. 4, s. 410–430.

VASILEVA, B., 2019. Business Impact of the Imprecise Implementation of European Directives on Cross-Border Companies Restructurings. In: BILGIN, M., H. Danis, E. Demir a U. Can (ed.). *Eurasian Business Perspectives. Eurasian Studies in Business and Economics*. Vol 11/2, s. 69–84. Springer. Dostupné z: https://doi.org/10.1007/978-3-030-18652-4_6.

VÄISÄNEN, M., a J. JÄRVINEN, 2024. Chapter 9: Mobilising accounting information systems in mergers and acquisitions. In: *Business 2024*. S. 135–151. Dostupné z: <https://doi.org/10.4337/9781802200621.00019>.

WAGNER, J., 2024. Principy a metody alokace nepřímých nákladů z pohledu ocenění zásob vytvořených vlastní činností. *Auditing*, Roč. I., č. 1/2024. Komora auditorů České republiky.

ZDERADÍČKOVÁ, J., 2018. *Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2017*. Diplomová práce. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.

ŽÁROVÁ, M., a J. SKÁLOVÁ, 2012. Překážky při realizaci přeshraničních fúzí v Evropské unii. *Současná Evropa*. Roč. XVII, č. 02, s. 83–104.

Utilization of Managerial Accounting Methods in Corporate Divisions

Patrik Marek

Abstract:

This article focuses on possible approaches to accounting and tax issues that arise during the business combinations, with an emphasis on the use of management accounting methods for effective performance line management and cost allocation. The theoretical links between financial and management accounting and the processes of mergers and divisions are presented. The text also analyzes specific areas that need to be addressed in corporate's divisions, including the allocation of acquisition prices, tax losses, overhead costs, and other transactions from the decisive date of the division to the date of legal effects. Based on a case study, the article demonstrates the practical application of calculation methods for the appropriate allocation of overheads and tax losses arising during the division. The main contribution is to propose a specific procedure and methodology that can be used by companies to allocate costs in a fair and economically justifiable manner and to optimize accounting and tax strategies in corporate divisions. The research results show that the use of management accounting methods contributes significantly to the transparency and efficiency of cost management in the process of business combinations.

Keywords: Managerial Accounting; Company Division; Economically Justifiable Criterion; Calculation Methods.

JEL Classification: M41, G34, K22.