

# 1

# ÚVOD DO KONSOLIDACE

Pro účetní období začínající 1. ledna 2016 a později vstoupila v platnost novela zákona o účetnictví. Tato novela také upravuje pravidla pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

Slovo konsolidace obecně znamená sjednocení či sloučení. V případě konsolidované účetní závěrky se jedná o účetní závěrku skupiny podniků, která slučuje stav majetku, vlastních a cizích zdrojů, nákladů a výnosů konsolidujícího podniku s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích, které ovládá nebo v nichž má společný či podstatný vliv.

Podle § 22 zákona o účetnictví se konsolidovanou účetní závěrkou rozumí účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace. Tento zákon také uvádí, že ustanovení týkající se individuální účetní závěrky (pokud není stanoveno jinak) se použijí i pro konsolidovanou účetní závěrku.

Konsolidovaná účetní závěrka slouží především k informování vlastníků, podílníků a dalších uživatelů, např. bank nebo potenciálních investorů ohledně velikosti celkového majetku, vlastních a cizích zdrojů a hospodářských výsledků. Takto sestavená účetní závěrka neslouží pro rozdělování hospodářských výsledků ani pro zpracování daní.

Dle návrhu směrnice Rady EU, která stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, by konsolidovaná účetní závěrka mohla mít přesah i do daňové oblasti. Tzv. „nadměrné výpůjční náklady“, tj. úrokové náklady na všechny formy dluhu a obdobné náklady vzniklé v souvislosti se získáním finančních prostředků, by měly být vypočteny a hodnoceny i na úrovni skupiny.

Konsolidovaná účetní závěrka je ověřována auditorem a musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace konsolidačního celku (§ 22 zákon o účetnictví).

Z našich zkušeností jsme zjistili, že podniky provádějí konsolidaci v podstatě dvěma základními způsoby:

- na konsolidovaných výkazech tak, že nejprve se sestaví z jednotlivých účtů účetních jednotek výkazy, které se doplní o položky, jež jsou součástí konsolidovaných výkazů, a do těchto výkazů následně provádějí příslušné konsolidační úpravy; nebo
- na jednotlivých účtech, na nichž přímo provádí konsolidační úpravy a z nichž následně sestaví konsolidované výkazy.

U obou způsobů bychom měli dosáhnout stejných výsledků. Příklady, které uvádíme v této publikaci, ukazují konsolidaci na výkazech. Podle našeho názoru je tento způsob jednodušší.

Ke zpracování konsolidace je možné použít MS Excel nebo pořídit konsolidační software. Obojí má své výhody i nevýhody, záleží na preferenci, stávajícím softwaru a finančních prostředcích podniku, který konsolidaci sestavuje.

## 7 PŘEPOČET ÚČETNÍCH ZÁVĚREK PODNIKŮ VSTUPUJÍCÍCH DO KONSOLIDACE V CIZÍ MĚNĚ

Účetní závěrky konsolidovaných účetních jednotek, které mají sídlo v zahraničí a vedou účetnictví v cizí měně, se přepočítávají **kursem platným ke dni, ke kterému je sestavována konsolidovaná účetní závěrka** (ČÚS 020).

V souladu s principem konzistence bychom stejným způsobem přepočítávali účetní závěrky podniků pod společným a podstatným vlivem.

Podle § 24 zákona o účetnictví pro přepočet jednotlivých položek použijeme kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou.

Při přepočtu účetních závěrek postupujeme tak, že aktiva a závazky, náklady a výnosy přepočítáme kurzem ke dni, ke kterému je sestavována účetní závěrka. Vlastní kapitál (z důvodu zachování konzistence) přepočítáme kurzem k datu vzniku. Následné kurzové rozdíly vykážeme jako součást vlastního kapitálu v položce kapitálových fondů. V okamžiku prodeje nebo částečného snížení podílu v zahraniční jednotce se tyto kurzové rozdíly stanou součástí výsledku hospodaření běžného období. Dojde tedy k jejich přesunu (nebo částečnému přesunu) z kapitálových fondů do výsledku hospodaření běžného období.

Konsolidaci zahraniční dceřiné účetní jednotky uvádí příklad 10.

## 8 KONSOLIDAČNÍ PRAVIDLA

Podle ČÚS 020, konsolidující účetní jednotka stanoví a vyhlásí:

- konsolidační pravidla, podle kterých konsolidované účetní jednotky upraví předkládané údaje pro sestavení konsolidované účetní závěrky;
- vymezení konsolidačního celku, popřípadě dílčího konsolidačního celku ve formě organizačního schématu.

Konsolidační pravidla obsahují zejména (ČÚS 020):

- způsoby oceňování majetku a závazků;
- požadavky na údaje určené pro konsolidaci, které předkládají konsolidované podniky;
- termíny předkládání údajů, termíny předložení konsolidovaných účetních závěrek nižších konsolidačních celků a termín sestavení konsolidované účetní závěrky za konsolidační celek v případě sestavování konsolidace po jednotlivých úrovních.

Konkrétní příklad konsolidačních pravidel uvádíme v Příloze 3.

**Příklad 6 – Plná metoda – akvizice v předchozím období, návaznost na další období, menšinové podíly**

Účetní jednotka M pořídila 31. 12. 2010 podíl ve výši 70 % v účetní jednotce D za 3 000 tis. Kč. Účetní jednotka M odpisuje konsolidační rozdíl 10 let. Účetní jednotka D v průběhu jednotlivých let nevyplatila žádné dividendy a výsledek hospodaření běžného období se na počátku následujícího období přesouvá do výsledku hospodaření minulých let, základní kapitál se od data akvizice nezměnil. Účetní hodnota čistých aktiv k datu akvizice odpovídala reálným hodnotám.

**Individuální výkazy:**

Rozvaha	D 31.12.2010	M 31.12.2016	D 31.12.2016	M 31.12.2017	D 31.12.2017
Hmotný majetek	1 200	14 000	4 500	19 000	6 500
Finanční majetek		3 000		3 000	
Oběžná aktiva	900	5 100	2 500	11 000	3 500
<b>Aktiva</b>	<b>2 100</b>	<b>22 100</b>	<b>7 000</b>	<b>33 000</b>	<b>10 000</b>
Základní kapitál	-1 500	-10 000	-1 500	-10 000	-1 500
VH min. let	-300	-4 000	-3 000	-12 000	-5 000
VHBO	-100	-8 000	-2 000	-10 000	-3 000
<i>Vlastní kapitál</i>	<i>-1 900</i>	<i>-22 000</i>	<i>-6 500</i>	<i>-32 000</i>	<i>-9 500</i>
Cizí zdroje	-200	-100	-500	-1 000	-500
<b>Pasiva</b>	<b>-2 100</b>	<b>-22 100</b>	<b>-7 000</b>	<b>-33 000</b>	<b>-10 000</b>

Výkaz zisku a ztráty	D 31.12.2010	M 31.12.2016	D 31.12.2016	M 31.12.2017	D 31.12.2017
Výnosy	-9 000	-40 000	-18 000	-50 000	-19 000
Náklady	8 900	32 000	16 000	40 000	16 000
<b>VHBO</b>	<b>-100</b>	<b>-8 000</b>	<b>-2 000</b>	<b>-10 000</b>	<b>-3 000</b>

Sestavte konsolidované výkazy k 31. 12. 2016, a 2017.

**Řešení**

V tomto příkladu datum akvizice předchází datum konsolidace. Účetní jednotka M koupila 70% podíl na vlastním kapitálu účetní jednotky D, proto vzniknou menšinové podíly ve výši 30 %.

**ROK 2016****Postup:****1) Konsolidační rozdíl:**

- vypočteme konsolidační rozdíl  $KR = 3\,000 - 70\% \times (1\,500 + 300 + 100) = 1\,670$ ;
- ve sloupci Uk3 vyjádříme odpis konsolidačního rozdílu;
- roční odpis  $KR = (1\,670 / 10) = 167$ , kumulovaný odpis (oprávky) za 6 let činí  $1\,002 (6 \times 167)$ .

**2) Úpravy k datu akvizice:**

- úpravy provedeme do sloupce Ua1, a vycházejí z rovnice pro konsolidační rozdíl;
- na straně aktiv vyloučíme pořizovací cenu ( $-3\,000$ ) a vykážeme konsolidační rozdíl ( $1\,670$ );
- na straně pasiv vyloučíme vlastní kapitál dceřiné účetní jednotky k datu akvizice ve 100% výši ( $1\,500 + 400$ ) a z tohoto kapitálu vypočteme menšinový podíl  $30\% \times (1\,500 + 400) = 570$ .

**3) Úpravy po datu akvizice – bez VH běžného období:**

- úpravy vlastního kapitálu od data akvizice do data konsolidace provedeme do sloupce Uk1;
- účetní jednotka M vlastní pouze 70% účetní jednotky D, to znamená, že musíme vyloučit 30% z vlastního kapitálu (kromě VH běžného období, jehož úpravu popisujeme v bodu 4), který byl vytvořen od data akvizice do data konsolidace a přiřadit ho menšinovým podílům.

Popis	Da	Dk	Rozdíl	30 %
Základní kapitál	1 500	1 500	0	0
VH min. let	400	3 000	2 600	780
<i>Součet</i>	<i>1 900</i>	<i>4 500</i>	<i>2 600</i>	<i>780</i>

**4) Úpravy po datu akvizice – VH běžného období:**

- ve sloupci Uk2 vyčíslíme úpravu VH běžného období od data akvizice do data konsolidace tak, že ho snížíme o menšinový podíl  $30\% \times 2\,000 = 600$ .

**5) Součet:**

- provedeme součet všech sloupců a dostaneme konsolidované výsledky.

**6) Kontrola – zkontrolujeme, zda:**

- součet konsolidovaných aktiv odpovídá součtu konsolidovaných pasiv ( $26\,768 = 26\,768$ );
- VH běžného konsolidovaného období z rozvahy ( $9\,233$ ) souhlasí s výkazem zisků a ztrát ( $9\,233$ );
- celková výše menšinového podílu v rozvaze odpovídá výši menšinového podílu na vlastním kapitálu účetní jednotky D k datu konsolidace ( $30\% \times 6\,500 = 1\,950$ );
- všechna čísla v konsolidovaných výkazech dávají smysl.

**Konsolidované výkazy k 31. 12. 2016:**

<b>Rozvaha</b>	<b>M</b>	<b>D</b>	<b>Ua1</b>	<b>Uk1</b>	<b>Uk2</b>	<b>Uk3</b>	<b>MD</b>
Hmotný majetek	14 000	4 500					18 500
Finanční majetek	3 000	0	-3 000				0
KR			1 670			-1 002	668
Oběžná aktiva	5 100	2 500					7 600
<b>Aktiva</b>	<b>22 100</b>	<b>7 000</b>	<b>-1 330</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-1 002</b>	<b>26 768</b>
Základní kapitál	-10 000	-1 500	1 500				-10 000
VH min. let	-4 000	-3 000	400	780		835	-4 985
VHBO bez MP	-8 000	-2 000			600	167	-9 233
<i>Vlastní kapitál</i>	<i>-22 000</i>	<i>-6 500</i>	<i>1 900</i>	<i>780</i>	<i>600</i>	<i>1 002</i>	<i>-24 218</i>
Cizí zdroje	-100	-500					-600
Menšinový kapitál			-570	-780	-600		-1 950
<b>Pasiva</b>	<b>-22 100</b>	<b>-7 000</b>	<b>1 330</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1 002</b>	<b>-26 768</b>

<b>Výkaz zisku a ztráty</b>	<b>M</b>	<b>D</b>	<b>Ua1</b>	<b>Uk1</b>	<b>Uk2</b>	<b>Uk3</b>	<b>MD</b>
Výnosy	-40 000	-18 000					-58 000
Náklady	32 000	16 000					48 000
<b>VHBO</b>	<b>-8 000</b>	<b>-2 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-10 000</b>
Zúčtování KR						167	167
MP na VH					600		600
<b>VHBO bez MP</b>	<b>-8 000</b>	<b>-2 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>600</b>	<b>167</b>	<b>-9 233</b>

**ROK 2017**

Většina úprav roku 2017 vychází z úprav roku 2016, protože musíme zachovat bilanční kontinuitu konsolidované rozvahy. To znamená, že veškeré úpravy, které se v roce 2016 promítaly do vlastního kapitálu (kromě VH běžného období), promítneme znovu do vlastního kapitálu v roce 2017. Úpravy, které se v roce 2016 promítaly do VH běžného období, promítneme v roce 2017 do VH minulých let.

**Postup:**1) *Konsolidační rozdíl a jeho odpis:*

- KR přeneseme z roku 2016;
- odpis za rok 2016 přeneseme do roku 2017 a vykážeme odpis za rok 2017 ve výši 167, vyjádříme ve sloupci Uk3.

2) *Úpravy k datu akvizice:*

- přeneseme z roku 2016 do sloupce Ua1.

3) *Úpravy po datu akvizice – bez VH běžného období 2017:*

- přeneseme z roku 2016 do sloupce Uk1 ve výši 1 380 (780 + 600).