

Konsolidační pravidla

V souvislosti se zpracováním konsolidovaných účetních závěrek je také třeba, aby konsolidující účetní jednotka (dále „mateřský podnik“) zpracovala tzv. „konsolidační pravidla“. To je uvedeno v Českém účetní standardu pro podnikatele č. 20, konkrétně v článku 3, kde je stanoveno:

3. Konsolidační pravidla

- 3.1. *Konsolidující účetní jednotka stanoví a vyhlásí konsolidační pravidla, podle kterých konsolidované účetní jednotky včetně zahraničních podniků (dále jen "konsolidované podniky") upraví předkládané údaje pro sestavení konsolidované účetní závěrky.*
- 3.2. *Konsolidační pravidla obsahují zejména:*
 - a) *způsoby oceňování majetku a závazků,*
 - b) *požadavky na údaje určené pro konsolidaci, které předkládají konsolidované podniky,*
 - c) *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.*
- 3.3. *Konsolidující účetní jednotka vyhlásí kromě konsolidačních pravidel také vymezení konsolidačního celku, popřípadě dílčího konsolidačního celku ve formě organizačního schématu.*

Konsolidační pravidla můžeme svým charakterem zařadit mezi vnitropodnikové směrnice pouze s tím rozdílem, že v tomto případě jde spíše o „vnitroskupinové“ směrnice. Jejich cílem je tedy vymežit a stanovit zásady, postupy a potřebnou metodiku pro zpracování konsolidované účetní závěrky. Ze své praxe vím, že zpracovávané vnitropodnikové směrnice jsou velmi často zahrnuty opisováním jednotlivých ustanovení příslušných předpisů (zákona o účetnictví, vyhlášky, standardů) a vlastní rozhodnutí, které postupy v případě možnosti volby účetní jednotkou byly zvoleny a stanoveny, se v nich často ztrácí. Podobný přístup lze spatřovat i v konsolidačních pravidlech, kde jsou často opisovány ty konsolidační postupy, u nichž není jakákoliv možnost jejich volby nebo přizpůsobení.

Je zbytečné například popisovat, že v případě ovládaného podniku bude použita plná metoda konsolidace a popisovat příslušný postup při použití plné metody, neboť toto je jednoznačně dáno příslušnými předpisy a není zde žádná možnost volby.

Z tohoto důvodu zde uvádím příklad jakýchsi „minimalizovaných“ konsolidačních pravidel s tím, že obsahují vše podstatné, co je stanoveno ve výše uvedeném standardu č. 20 a dále další doporučená praktická ustanovení. Všimněme si, že podle výše uvedeného odstavce 3.2.: „*Konsolidační pravidla obsahují zejména:*“, což znamená, že je můžeme podle potřeby doplnit.

Z praktického hlediska doporučuji vypracovat konsolidační pravidla skládající se ze dvou částí:

- rámcová konsolidační pravidla
- část stanovující konkrétní ustanovení platná pro příslušné běžné účetní období.

Rámcová konsolidační pravidla budou tedy obsahovat ustanovení řešící situace, které jsou víceméně neměnné po více účetních období (k jejich změně dochází pouze výjimečně - například uvedení rozvahového dne, ke kterému se zpracovává konsolidovaná účetní závěrka - případná změna je dlouhodobá jen při přechodu mateřského podniku na hospodářský rok apod.).

Do rámcových (většinou neměnných) pravidel lze tedy zahrnout zejména:

- název a sídlo mateřského podniku
- odkaz na metodický rámec, podle kterého je konsolidovaná účetní závěrka sestavována

- způsob konsolidace (přímá nebo po jednotlivých úrovních dílčích celků) pokud přichází v úvahu,
- rozvahový den
- požadavky na předkládané údaje
- způsoby oceňování majetku a závazků
- stanovení doby odpisů konsolidačních rozdílů
- stanovení významností pro jednotlivé oblasti a fáze zpracování

Do konkrétních pravidel pro příslušné období zahrneme zejména:

- vymezení konsolidačního celku a účetních jednotek zahrnovaných do konsolidace
- termíny související se zpracováním konsolidované účetní závěrky
- případné odchylky od rámcových pravidel pro běžný rok

Zpracovaná konsolidační pravidla by měla být předložena auditorovi, který bude ověřovat konsolidovanou účetní závěrku, protože písemně dokládají učiněná rozhodnutí, podle kterých je závěrka sestavována a auditor by měl posoudit jejich správnost a přijatelnost z hlediska dodržení zásady věrného a poctivého obrazu. To se týká například výše hladin významnosti.

Dalším praktickým doporučením je, aby údaje, které budou obsahovat konsolidační pravidla a které zároveň pak musíme zveřejnit v příloze v konsolidované účetní závěrce, jsme do konsolidačních pravidel rovnou uvedli v rozsahu a formátu předepsaném pro přílohu, který pak pouze do přílohy překopírujeme (např. vymezení konsolidačního celku a účetních jednotek zahrnovaných do konsolidace).

Nyní uvádím příklad konsolidačních pravidel s případným komentářem (psaným kurzívou):

Konsolidační pravidla pro konsolidovanou účetní závěrku

Konsolidující účetní jednotka (mateřský podnik):

Příklad a.s.
se sídlem Příkladová 123, 123 00 Příkladov
IČ: 12345678

Obsah pravidel:

1. Rámcová pravidla

- 1.1. Metodický rámec
- 1.2. Způsob konsolidace
- 1.3. Rozvahový den
- 1.4. Požadavky na předkládané údaje
 - 1.4.1. Účetní závěrky
 - 1.4.2. Podklady pro vylučování vzájemných vztahů
 - 1.4.3. Auditorské zprávy
- 1.5. Způsoby oceňování majetku a závazků
- 1.6. Stanovení doby odepisování konsolidačních rozdílů
- 1.7. Stanovení významností pro jednotlivé oblasti a fáze zpracování

2. Konkrétní údaje pro běžné období končící dnem

- 2.1. Vymezení konsolidačního celku
- 2.2. Schéma konsolidačního celku
- 2.3. Termíny pro zpracování
- 2.4. Případné odchylky od rámcových pravidel pro běžný rok

1. Rámcová pravidla

Tato rámcová pravidla specifikují základní způsoby a metodické postupy pro sestavení konsolidované účetní závěrky za skupinu, v jejímž čele je obchodní korporace – konsolidující účetní jednotka **Příklad a.s.** v těch případech, o kterých rozhoduje tato konsolidující účetní jednotka (mateřský podnik) a která tuto závěrku sestavuje

Tato pravidla jsou pak každoročně doplňována vymezením konsolidačního celku pro daný rok s přihlédnutím ke stavu dlouhodobého finančního majetku s případným ohledem na uplatnění hlediska významnosti. Dále jsou doplněna o termíny jednotlivých kroků směřujících k sestavení konsolidované účetní závěrky za příslušné běžné období. V případě vzniku odchylek od ustanovení rámcových pravidel platné pro závěrku za daný rok budou tyto odchylky rovněž popsány ve zvláštní příloze platné pro daný rok.

1.1. Metodický rámeček

Konsolidovaná účetní závěrka je sestavována podle českých účetních předpisů, tzn. zejména zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů, aktuálního znění vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českého účetního standardu č. 020 - Konsolidovaná účetní závěrka pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Možnost použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy podle §23, odst. 2 zákona o účetnictví nebyla využita.

Konsolidované účetní výkazy budou sestaveny v plném rozsahu, nebude využita možnost daná druhou a třetí větou odst.1, §64 vyhlášky 500/2002 Sb.

Zde je samozřejmě možno druhou a třetí větu využít, tzn. prezentovat konsolidovanou účetní závěrku ve zjednodušeném formátu.

1.2. Způsob konsolidace

Konsolidovaná účetní závěrka bude zpracována přímým způsobem, to znamená, že účetní jednotky na nižších úrovních (vnučky, pravnučky atd.) budou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky přímo z úrovně mateřského podniku bez sestavování a využívání konsolidovaných účetních závěrek dílčích konsolidačních celků.

V případě, že existuje pouze jedna úroveň dceřiných podniků (tedy neexistují vnučky), je možno uvést, že volba způsobu konsolidace nepřichází v úvahu vzhledem k neexistenci nepřímých podílů v dceřiných společnostech (vnuček). Případně lze samozřejmě stanovit naopak způsob postupné konsolidace s využitím konsolidovaných účetních závěrek za dílčí konsolidační celky, pokud jsou sestavovány.

1.3. Rozvahový den

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje vždy k datu 31.12. – rozvahový den. Pokud bude v konsolidačním celku existovat ovládaný podnik sestavující účetní závěrku k jinému rozvahovému dni, bude pro účely konsolidace sestavena mezitímní účetní závěrka.

K tomu je třeba poznamenat, že §63, odst. 9 sice stanoví:

„Pokud konsolidující účetní jednotka zahrne do konsolidované účetní závěrky účetní jednotku s odlišným rozvahovým dnem, který předchází o méně než 3 měsíce rozvahový den, ke kterému se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, zohlední skutečnosti, které nastaly v účetnictví zahrnované účetní jednotky mezi těmito rozvahovými dny, jsou-li významné.

Informace o této skutečnosti konsolidující účetní jednotka uvede v příloze v konsolidované účetní závěrce.“

Ale pokud chceme bez problémů vylučovat vzájemné vztahy, je třeba mít k dispozici na obou stranách vzájemné pohledávky, závazky, výnosy i náklady vykázané ke stejnému datu. Proto sestavení mezitímní účetní závěrky, případně alespoň výkazů k příslušnému rozvahovému dni (tedy ne plnohodnotné mezitímní účetní závěrky) velmi doporučuji.

1.4. Požadavky na předkládané údaje

1.4.1. Účetní závěrky

Účetní závěrky ovládaných a společných účetních jednotek ve skupině budou předány do stanoveného termínu. Účetní výkazy budou předány v plném rozsahu a to i v případě, že by tuto povinnost sestavení v plném rozsahu některá z účetních jednotek neměla.

V případě přidružených účetních jednotek bude o toto předložení požádáno, v případě, že nebude tento požadavek splněn, budou vyžádány alespoň informace o vlastním kapitálu příslušných přidružených účetních jednotek. Následující ustanovení budou použita i pro přidružené účetní jednotky, pokud to bude možné.

Účetní závěrky zahraničních účetních jednotek budou transformovány do struktury výkazů dle českých předpisů, vykázané hodnoty budou ve všech položkách přepočítány dle kurzu vyhlášeného ČNB k rozvahovému dni.

V případě zahraničních účetních jednotek, kde vklad do základního kapitálu, případně další kapitálové vklady byly vloženy a jsou zapsány v jiné měně, než je měna, ve které zahraniční účetní jednotka sestavuje účetní výkazy, bude k účetní závěrce doplněna informace o příslušných vkladech v příslušné měně bez přepočtů.

Pokud účetní jednotka ve skupině použila k ocenění podílů v jiných účetních jednotkách, které jsou rovněž ve skupině, ekvivalenci podle §27 zákona o účetnictví, doloží výši tohoto přecenění.

Z úrovně mateřského podniku bude provedena analýza odlišných metodických postupů od českých předpisů a v případech významných odchylek bude provedeno přetřídění nebo úprava příslušných účetních závěrek.

Pokud jde o přílohy k účetním závěrkám, budou příslušné informace poskytnuty rovněž v plném rozsahu, tzn. i podle § 39b a 39c vyhlášky č. 500/2002 Sb. i v případech, kdy se jedná o malou nebo mikro účetní jednotku.

Cílem výše uvedených ustanovení je srovnatelnost a konzistence všech předkládaných účetních výkazů především ovládaných a společných podniků pro možnost jejich bezproblémové agregace. Pokud jde o přílohy, je nutno znát za všechny ovládané a společné účetní jednotky údaje, které bude nutno v konsolidované příloze rovněž agregovat či vykazovat (odměny vedení, rozdělení tržeb apod.).

Vklady v cizích měnách se vždy vylučují v historických kurzech, případně kurzové rozdíly, které z toho vzniknou se pro vyrovnanost rozvahy pak vykazují na zvláštní řádce v kapitálových fondech konsolidované rozvahy.

Pokud jsou podíly v jiných účetních jednotkách, které budou konsolidovány, oceněny ekvivalencí, musí se tato ekvivalence odúčtovat, tzn. úpravu rozvahy (hodnoty podílů a kapitálových fondů) na ocenění podílů všech účetních jednotek zahrnovaných do konsolidace pořizovací cenou.

Pokud jde o přetřídění nebo úpravy, provádí se tehdy, pokud z nich vyplývající rozdíly jsou významné dle stanovené hranice významnosti. Například ve slovenské výsledovce se

i pojistné netýkající se finančního majetku zahrnovalo do ostatních finančních nákladů zatímco u nás se po změně začalo provozní pojistné vykazovat v ostatních provozních nákladech. Pokud by to bylo významné, upravilo by se to přetříděním – přesunem do provozních nákladů. Pokud má podnik na Slovensku pořízen majetek formou finančního leasingu, vykazuje ho ve svém majetku nájemce, nikoliv pronajímatel, jako je tomu doposud u nás. Pak by měla být provedena v tomto případě příslušná úprava účetních výkazů, i když vykazování u nájemce mnohem více naplňuje zásadu věrného a poctivého obrazu.

1.4.2. Podklady pro vylučování vzájemných vztahů

Podklady pro vylučování vzájemných vztahů budou jednotlivými účetními jednotkami spadajícími do skupiny předány mateřskému podniku – zpracovateli konsolidované účetní závěrky ve stanoveném termínu v jednotném formátu na příslušném k tomu vydaném formuláři. Do dalšího stanoveného termínu všechny účetní jednotky ve skupině dořeší případné vzájemně zjištěné nesrovnalosti, neřešit tyto nesrovnalosti je možné v případě, že k tomu dá mateřský podnik pokyn vzhledem k tomu, že nedořešené nesrovnalosti již za celou skupinu poklesly pod stanovenou hladinu významnosti.

Zde je možno využít formulář, který byl zmíněn v článku „Konsolidovaná účetní závěrka – podklady pro konsolidaci“ a který je možno stáhnout na "<http://www.dane-audit.com/konsolidace>".

1.4.3. Auditorské zprávy

Zprávy auditora o ověření účetních závěrek všech účetních jednotek ve skupině podléhající auditu ze zákona nebo z rozhodnutí mateřského podniku pro účely konsolidace budou ihned po jejich převzetí v kopii předány mateřskému podniku pro potřeby auditora ověřujícího konsolidovanou účetní závěrku. V kopii budou účetními jednotkami ovládanými a pod společným vlivem předány i auditorem předané dopisy vedení společnosti, pokud je auditor vyhotovil.

Zatímco zprávy auditora mohou být vyžádány od všech účetních jednotek ve skupině, případné dopisy auditora určené vedení společnosti je možno příkazem vyžádat pouze od ovládaných a spoluovládaných účetních jednotek, nikoliv přidružených.

1.5. Způsoby oceňování majetku a závazků

Způsoby oceňování jsou založeny na těchto společných principech pro celý konsolidační celek a účetní jednotky pod společným vlivem:

- a) nakoupený DNM, DHM se oceňuje pořizovacími cenami,
- b) DNM, DHM vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady pokud jsou tyto náklady nižší než reprodukční pořizovací cena, jinak reprodukční pořizovací cenou
- c) cenné papíry a majetkové účasti se oceňují pořizovacími cenami, případně ekvivalencí dle §27 zákona o účetnictví s tím, že přecenění ekvivalencí je vždy zachycováno na samostatných analytických účtech,
- d) nakupované zásoby (materiál, zboží) se oceňují pořizovacími cenami,
- e) zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují úplnými vlastními náklady provozu,
- f) peněžní prostředky a ceniny se oceňují nominálními hodnotami,
- g) účetní hodnotou pohledávky se rozumí jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena snížená o odpis nebo vytvořenou opravnou položku.
- h) závazky se oceňují nominálními hodnotami

- i) pohledávky a závazky v cizích měnách se přepočítávají na Kč kursem ČNB stanoveným ke dni uskutečnění účetního případu .

Ovládané a spoluovládané účetní jednotky uvedou zásadní rozdíly v použitých pravidlech oceňování. Úprava účetních výkazů se provede jen pokud se ocenění významně liší od oceňování v mateřské společnosti.

Rozdílné metody oceňování se mohou týkat především účetních jednotek v zahraničí a mimo EU, které jsou povinny se řídit domácími účetními předpisy. Případné další rozdíly mohou vyplývat v případech, kdy účetní jednotka má možnost volby metod, například při oceňování zásob vlastní výroby, kdy si určuje vzorec ocenění a vymezení režii, které do ocenění zahrnuje.

1.6. Stanovení doby odepisování konsolidačních rozdílů

Konsolidační rozdíly zjištěné ke dni akvizice nebo v případě dalšího zvyšování podílů se odepisují 20 let měsíčními odpisy počínaje následujícím měsícem po dni akvizice.

1.7. Stanovení významnosti pro jednotlivé oblasti a fáze zpracování

Významnost pro jednotlivé oblasti se stanovuje v procentní výši ze základů určených dále všech účetních jednotek ve skupině. V případě spoluovládaných účetních jednotek se základna zahrnuje v příslušné poměrné části. Výslednou významností pro jednotlivou oblast je menší ze zjištěných částek.

a) významnost pro zahrnutí nevýznamných účetních jednotek do konsolidace

	1. základna	%	2.základna	%
ovládané a spoluovládané	aktiva celkem	5	čistý obrat	5
přidružené	vlastní kapitál	5	výsledek hosp. běž.obd.	5

Konkrétně bude při výpočtu hladiny významnosti postupováno takto:

- základny „aktiva celkem“ a „čistý obrat“ celkem se zjistí ze součtu brutto hodnot (neupravených o vylučování vzájemných vztahů) za mateřský podnik a všechny ovládané účetní jednotky, které nejsou vyloučeny z konsolidace podle §22a, odst. 2 zákona o účetnictví plus účetní jednotky pod společným vlivem (zde zahrnuté v poměrné části). Do konsolidace nemusí být zahrnuté s odkazem na nevýznamnost ty ovládané a spoluovládané účetní jednotky, které v součtu nepřekračují stanovenou hranici ani u jediné základny,
- základny „vlastní kapitál“ a „výsledek hospodaření běžného období“ se zjistí ze součtu brutto hodnot (neupravených o vylučování vzájemných vztahů) mateřského podniku, ovládaných a spoluovládaných účetních jednotek po vyloučení účetních jednotek podle §22a, odst. 2 a případném vyloučení nevýznamných účetních jednotek podle předchozího bodu. Do konsolidace nemusí být zahrnuté ty přidružené účetní jednotky, které v součtu nepřekračují stanovenou hranici ani u jediné základny.

Uvedené je jednou z možností, jak stanovit významnost pro nezahrnutí nevýznamných účetních jednotek do konsolidace. Toto nezahrnutí bylo při konsolidaci vždy samozřejmostí, především v případě velmi početných skupin účetních jednotek (viz příklad francouzské vodárenské společnosti, kde skupina zahrnuje cca 4 000 účetních jednotek, z toho v součtu cca 1 500 je dohromady nevýznamných a do konsolidace se nezahrnuje).

Určitým problémem je, že v případě ovládaných účetních jednotek se na konkrétní uvedení důvodu nevýznamnosti v §22a zákona o účetnictví jaksi pozapomnělo (chybí to i ve Směrnici 2013/34/EU), přitom pro přidružené účetní jednotky je důvod nevýznamnosti pro

nezahrnutí dán v §22a, odst. 5. , Ve vymezení konsolidované přílohy v §67 vyhlášky 500/2002 Sb. v odstavci 2, písm. b) je pak stanoveno, že se uvede: „název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek nezahrnutých do konsolidačního celku z důvodů nevýznamnosti, včetně důvodů jejich nezahrnutí s uvedením podílu na vlastním kapitálu v těchto účetních jednotkách drženého jinými osobami než konsolidující účetní jednotkou“. Požadavek zahrnutí všech ovládaných jednotek do konsolidace bez ohledu na nevýznamnost by totiž v určitých případech byl naprosto nesmyslný až nerealizovatelný (viz uvedený příklad).

Výše uvedené základny vycházejí jednak z logiky stanovení povinnosti konsolidace a jednak pro přidružené účetní jednotky z hodnot, které budou vstupovat do konsolidace. To, že se při výpočtu vychází z brutto hodnot bez vyloučení vzájemných vztahů, je z ryze praktických důvodů, neboť vycházet i zde z „konsolidovaného základu“ by bylo velice pracné a nelogické (přepočítávali a vylučovali bychom vzájemné vztahy i u těch účetních jednotek, které bychom nakonec nezahrnuli do konsolidace z důvodů nevýznamnosti) a nezahrnutím by se zase zpětně základna změnila. Zde je nutno zdůraznit, že při stanovení příslušného procenta pro výpočet hladiny významnosti bychom měli vycházet z odhadu dopadu konsolidace na uvedené hodnoty. Jinak řečeno, v případě, že by se vyloučením vzájemných vztahů významně snížila např. celková aktiva, měli bychom stanovit úměrně menší procento z celkových aktiv než si můžeme dovolit v případě, že žádné významné dopady z vyloučení neočekáváme. Základním kritériem je vždy posouzení, zda při uplatnění hladiny významnosti pro nezahrnutí účetních jednotek do konsolidace se významně nezmění celková vypovídací schopnost konsolidované účetní závěrky.

b) významnost pro vylučování vzájemných vztahů

	1. základna	%	2.základna	%
vylučované vztahy	aktiva celkem	0,05	čistý obrat	0,05

Příslušné základny jsou opět počítány jako součet brutto hodnot ale pouze z účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku plus účetních jednotek pod společným vlivem, u nich v příslušné poměrné části. Stanovené hladiny významnosti budou použity takto:

- u pohledávek a závazků bude použita základna „aktiva celkem“ tak, že nemusí být vylučovány vzájemné vztahy (pohledávky a závazky), které v součtu za jednotlivou položku rozvahy nepřekračují příslušnou hranici významnosti,
- u výnosů a nákladů bude použita základna „čistý obrat“ tak, že nemusí být vylučovány vzájemné vztahy (výnosy a náklady), které v součtu za jednotlivou položku výkazu zisku a ztráty nepřekračují příslušnou hranici významnosti,
- u vyloučení výsledku hospodaření u nespotřebovaných dodávek bude použita základna „aktiva celkem“ tak, že nemusí být tento výsledek hospodaření vylučován, když v součtu za jednotlivou položku rozvahy nepřekračuje příslušnou hranici významnosti.

c) významnost pro dohledávání rozdílů při vylučování vzájemných vztahů

	1. základna	%	2.základna	%
součet zjištěných rozdílů	aktiva celkem	1	čistý obrat	1

Tato významnost se může použít tak, že v případě dohledávání zjištěných rozdílů při vykázání vzájemných vztahů se s dohledáváním může skončit v okamžiku, kdy součet těchto rozdílů poklesne pod danou hladinu významnosti. V případech nedořešených rozdílů se subjektivně posoudí, která rozdílná hodnota v příslušné položce bude vyloučena. Pokud je to možné, vychází se ze zásady, že pravdu má spíše dodavatel.

Stanovené hladiny významnosti (%) jsou orientační, v každém případě by měly být projednány a akceptovány auditorem, který bude ověřovat konsolidovanou účetní závěrku. Je nutno si uvědomit, že auditor si stanoví vlastní hladiny významnosti, které budou odvozeny od konsolidovaných údajů konsolidované účetní závěrky. To znamená, že námi stanovené hladiny odvozené od nekonsolidovaných hodnot musí ve své výsledné hodnotě být pod hladinou významnosti, které si stanoví auditor.

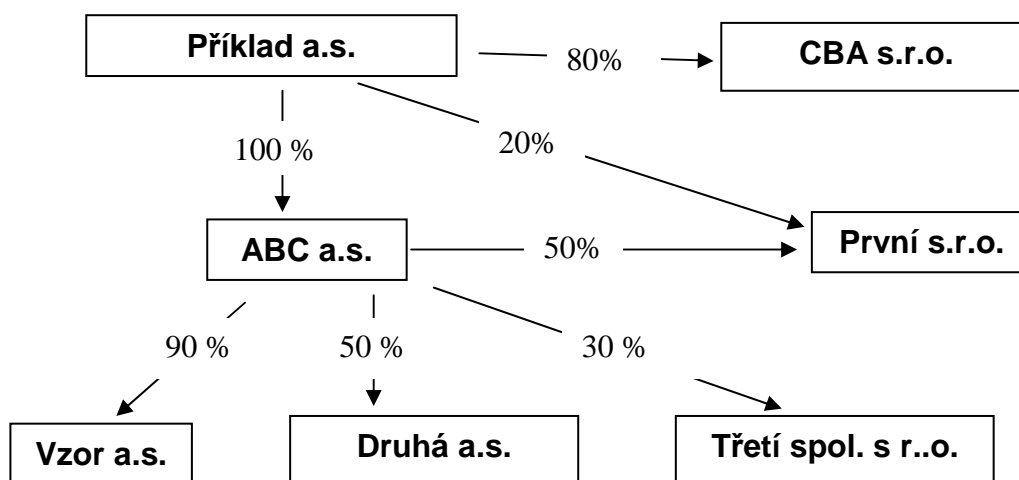
2. Konkrétní údaje pro běžné období končící dnem 31.12.2016

2.1. Vymezení konsolidačního celku

Stav k 31.12.2016

Úroveň	Název	Sídlo	Podíl na zákl. kapitálu	Druh podílu	Stupeň ovládnutí
matka	Příklad a.s.	Příkladová 123, 123 00 Příkladov	-	-	mateřský
dcera	ABC a.s.	Základní 28, 110 00 Praha 1	100%	přímý	dceřiný
dcera	CBA s.r.o.	Úvodní 82, 700 30 Ostrava	80%	přímý	dceřiný
vnučka	Vzor a.s.	Vzorová 50, 100 00 Praha 10	90%	nepřímý	dceřiný
vnučka	První s.r.o.	Spojená 25, 109 00 Praha 9	70%	př.+nepř.	dceřiný
vnučka	Druhá a.s.	Velká 105, 616 00 Brno	50%	nepřímý	společný
dcera	Třetí spol.s r.o.	Malá 4, 108 00 Ostrava	30%	nepřímý	přidružený

2.2. Schéma konsolidačního celku



2.3. Termíny pro zpracování

- pro konsolidovanou účetní závěrku za rok 2016

Zpracování a předání individuálních účetních výkazů	15.4.2017
Předání konfirmačních formulářů vzájemných vztahů	25.4.2017
Dořešení rozdílů v konfirmačních formulářích	10.5.2017
Ukončení auditu individuálních účetních závěrek	15.5.2017
Předání příloh individuálních účetních závěrek	15.5.2017
Zpracování konsolidované účetní závěrky	31.5.2017
Zpracování konsolidované výroční zprávy	10.6.2017

Ukončení auditu konsolidované účetní závěrky	15.6.2017
Schválení konsolidované účetní závěrky	30.6.2017

Navržené termíny vycházejí z praktického důvodu zvládnout schválení individuální i konsolidované účetní závěrky v jednom termínu při konání jediné valné hromady v termínu dle zákona o korporacích. Druhou možností je zvolnění termínů a schválení konsolidované účetní závěrky samostatnou valnou hromadou s termínem konání do konce roku.

2.4. Případné odchytky od rámcových pravidel pro běžný rok

Při zpracování konsolidované účetní závěrky za rok 2016 byla učiněna výjimka týkající se odepisování konsolidačního rozdílu, který vyplynul z dodatečného nákupu akcií společnosti Vzor a.s. ve výši 5% (navýšení podílu na 90%). Vzhledem k výhodnému odkupu akcií od drobných akcionářů za nižší cenu, než je příslušný podíl na vlastním kapitálu, vznikl záporný konsolidační rozdíl, který představuje pouze jednorázový výnos z výhodné ceny, nikoliv důsledek poklesu tržní hodnoty společnosti. Z tohoto důvodu bylo rozhodnuto o jednorázovém odpisu tohoto záporného konsolidačního rozdílu do výnosů běžného období.

Pro konsolidovanou účetní závěrku za rok 2016 nebyly uplatněny žádné jiné odchytky od rámcových konsolidačních pravidel.

Pro názornost byl uveden příklad odchytky od rámcových konsolidačních pravidel, většinou však žádné odchytky nejsou.

Schváleno dne 10.1.2017

Podpis:

Závěr

Uvedený vzor konsolidačních pravidel je samozřejmě pouze doporučeným základem, který je možno využít jako prvotní východisko pro vlastní úpravu. Nicméně po pouze vyplnění konkrétních údajů by měl splňovat všechny stanovené požadavky. Proto je výše uvedený vzor zpřístupněn pro stažení na stránkách <http://www.dane-audit.com/konsolidace>, kde lze stáhnout i zmiňovaný „Konfirmační formulář vzájemných vztahů“ a již publikované související články.

Ing.Lubomír Harna

říjen 2016