

Konsolidovaná účetní závěrka – podklady pro konsolidaci

V článku „Zásadní rozšíření povinnosti konsolidace“ jsem upozornil na významné snížení limitů pro vznik povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. To se týká účetních jednotek majících podíl v jiných účetních jednotkách. Připomeňme, že tato povinnost se týká mateřských podniků – konsolidujících účetní jednotek a to poprvé za účetní období začínající 1.1.2016 nebo později. Jedná se o tzv. střední skupiny účetních jednotek podle § 1c zákona o účetnictví, které překročily alespoň dvě hraniční hodnoty ze tří, konkrétně aktiva celkem 100 mil.Kč, čistý obrat 200 mil.Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50, a to v součtu za konsolidující a konsolidované účetní jednotky. Tyto položky se posuzují na tzv. "konsolidovaném základě", což bylo vysvětleno ve zmíněném článku.

Mnohé účetní jednotky si v současné době již tuto, pro ně novu povinnost, uvědomily, nicméně vzhledem k požadavku zveřejnění až do 12 měsíců od rozvahového dne (tedy poprvé do 31.12.2017) se zatím příliš tímto problémem nezabývají.

Je pravdou, že většina podkladů pro konsolidovanou účetní závěrku se dá připravit až po zpracování, případném ověření a schválení individuálních účetních závěrek všech účetních jednotek vstupujících do konsolidace, nicméně v jednom případě může být takové pozdější zpracování podkladů pracovně velmi náročné. Dokonce již teď lze konstatovat, že už je trochu pozdě. Proto již nyní předkládám tento článek, který se zabývá soupisem podkladů, které budeme potřebovat pro sestavení konsolidované účetní závěrky, u některých pak můžeme začít s přípravou okamžitě.

a) Vymezení konsolidačního celku

I když je ve většině případů jasné, jak vypadá skupina účetních jednotek včele s konsolidující účetní jednotkou – mateřským podnikem, je vhodné provést inventarizaci a sestavit tabulku zahrnující údaje o jednotlivých účetních jednotkách ve skupině (název, adresa, IČ a výše podílu v těchto jednotkách). Dalším důležitým údajem je, o jaký vztah se jedná – tedy buď ovládnání, tedy dceřiný podnik, nebo podstatný vliv, tedy přidružený podnik nebo společný vliv – tedy společný podnik. Až na případy, kdy ještě bude do konce letošního roku pořízena nová účast nebo změněn podíl v některé účetní jednotce ve skupině, lze již nyní připravit tento přehled. Inventarizace by se měla odvíjet od inventarizace účtů v účtové skupině 06, a to samozřejmě nejen ve vrcholové konsolidující účetní jednotce – mateřském podniku, ale ve všech dalších jednotkách ve skupině, které mohou mít další podíly ve vnučkách, případně dalších přidružených nebo společných podnicích.

Z mé zkušenosti při auditech mohu konstatovat, že nebyl ojedinělý případ, kdy na účtech 06 byl vykázan podíl v jiném podniku chybně jako například podstatný a přitom šlo o ovládaný (dceřiný) nebo naopak. A i když to vypadá neuvěřitelně, stalo se, že ani vedení podniku nevědělo, jaký vliv má vlastně v jiném podniku. Proto připomínám stručně hlavní zásady:

- je chybou se domnívat, že vztah je jednoznačně dán výší procenta podílu na základním kapitálu (dřívější častý omyl při konsolidaci),
- ovládanou osobou (dceřiným podnikem) je ta, která je skutečně ovládána a to buď přímo (dcera), nebo i nepřímo (vnučka, pravnučka ..atd) prostřednictvím jiné ovládané osoby (účetní jednotky). Ovládnání zjednodušeně řečeno znamená, že

ovládaný podnik musí ve všem „poslouchat“ ovládající podnik, ať už je to založeno na většině hlasovacích práv (procentech podílu) nebo třeba na pověření,

- přidruženou účetní jednotkou je účetní jednotka, ve které je vykonáván podstatný vliv, to znamená většinou účast (zastoupení) v řídicích orgánech které však není ovládním, nebo možnost vyjadřování se k zásadním otázkám fungování účetní jednotky apod. Vyvratitelným předpokladem, je 20% účast, ale jestliže se významně účastníme rozhodování i s 15% a podíly na zisku jsou relativně významné, jde o přidružený podnik a naopak zcela pasivní držení 30% nemusí znamenat podstatný vliv (zde je vhodná konzultace s auditorem, který bude konsolidovanou účetní závěrku ověřovat),
- jestliže se na ovládní podílíme společně s někým jiným (může být i více spoluovládajících osob než jen dvě), jde o účetní jednotku pod společným vlivem. Zde právě občas nebylo zcela jasno i ve vedení mateřského podniku, když poprvé vstupoval do konsolidace. Pak je třeba si klást jednoduché otázky, zda můžeme sami rozhodnout např.:
 - o výši výplaty dividend,
 - o odvolání jednatele či ředitele apod.,
 - o významné změně výrobního programu či změně sídla atd.

Pokud odpověď zní ano, ovládnáme, pokud to vždy musíme konzultovat a shodnout se s dalším podílníkem (podílníky), pak jde o společný vliv (opět nemusí záležet na procentech podílu).

Pro lepší pochopení problematiky ovládní uvádím ještě tyto dva příklady:

- 1) Fyzická osoba F vlastní 100% v podniku A a rozhodla se založit podnik B, do kterého vložila 70% základního kapitálu a přikázala podniku A vložit zbývajících 30%. Nicméně F se nikterak nepodílí na řízení podniku B a úplnou kontrolou a řízením B prokazatelně pověřila management podniku A. Pak A ovládá B a měla by ho jako dceřiný podnik zahrnout do konsolidace, i když tam má jen 30% podíl.
- 2) Zahraniční společnost vlastní 100% v podniku A a rozhodla se založit podnik B, do kterého vložila 20% základního kapitálu a přikázala podniku A vložit zbývajících 80%. Přitom prokazatelně rozhodla o tom, že podnik B bude řízen přímo ze zahraničí bez účasti A. Z hlediska A se pak nejedná v případě B o dceřiný podnik, maximálně o přidružený, pokud by byly naplněny výše uvedené atributy podstatného vlivu.

Při prověření a inventarizaci všech účtů 06 ve skupině je pak při respektování výše uvedených zásad třeba sestavit úplnou tabulku celé skupiny účetních jednotek, které budou konsolidovány (ovládané – dceřiné) a těch, které budou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky (přidružené a společné).

Dalším krokem je ještě rozhodnutí o případné možnosti nezahrnutí některých účetních jednotek do konsolidace na základě splnění podmínek vymezených v § 22a zákona o účetnictví.

Výsledkem je pak tabulka všech osob ve skupině, které budou zahrnuty do konsolidace s uvedením vlivu, který pak determinuje použitou metodu. Z hlediska terminologie se tedy jedná o „konsolidační celek“ který tvoří – konsolidující účetní jednotky (mateřský podnik) a ovládané (konsolidované) účetní jednotky, u kterých nebyl uplatněna výjimka zahrnutí podle § 22 a – dceřiné podniky. Mimo tento konsolidační celek pak stojí přidružené a společné účetní jednotky, které budou zahrnuty do konsolidace. Příslušná tabulka

bude pak jednak součástí "*Konsolidačních pravidel*" a jednak součástí "*Přílohy ke konsolidované účetní závěrce*".

b) Podklady pro vylučování podílů

U všech účetních jednotek zahrnutých do konsolidace kromě konsolidující účetní jednotky (mateřského podniku) budeme počítat případný konsolidační rozdíl. Následně pak budeme vylučovat příslušné podíly (nebo akcie – dále jen souhrnně „*podíly*“) zaúčtované v individuálních účetních závěrkách na účtech skupiny 06. K tomu si potřebujeme připravit

- výši podílů z účtů 06 – pozor – ke dni akvizice (pořízení) a v pořizovací ceně!
- výši odpovídajícího vlastního kapitálu ke dni akvizice účetní jednotky, jejíž podíl jsme pořídili (dceřiné, přidružené i společné)

Pozor - pokud tedy příslušná účetní jednotka vlastní podíl v jiné ho vykazuje ve své individuální účetní závěrce přeceněný ekvivalencí podle §26, odst. 6 zákona o účetnictví, je třeba si připravit údaje o tomto přecenění, které musí být při konsolidaci vyloučeno (úprava na původní pořizovací cenu podílu proti kapitálovým fondům).

Pokud účetní jednotka pořizovala v účetní jednotce podíly postupně, případně došlo v dalších obdobích ke snížení, je třeba si připravit příslušné údaje k příslušným okamžikům zvýšení nebo snížení (tzn., výše podílu a odpovídající vlastní kapitál příslušného podniku k datu, kterého se příslušná změna podílu týká). Pokud ale například akcie byly postupně nakupovány mnoha nákupy v průběhu roku, lze tyto nákupy rozumně agregovat za určité období a tomu přiřadit průměrnou výši vlastního kapitálu pořizovaného podniku za toto období.

Vlastní kapitál k datu akvizice zjišťujeme ideálně dle hlavní knihy, pokud ji máme ještě k dispozici (v tom případě ale musíme výsledek hospodaření do příslušného data korigovat o odhad - poměrnou část daně z příjmů). Nebo jej zjistíme přibližně propočtem na základě poměrné části výsledku hospodaření po zdanění vykázané za celé období, pokud předpokládáme rovnoměrnou tvorbu zisku, případně jinými logickými úpravami odpovídajícími dané situaci.

Pokud půjde o podíly v zahraničním podniku, je třeba si připravit i kurzy příslušných měn k datu akvizice.

Další otázkou je, zda pořizovací cena pořízeného podílu zhruba odpovídá výši podílu na vlastním kapitálu příslušného podniku k datu akvizice (porovnáním vznikne určitý konsolidační rozdíl). Pokud by to tak nebylo, pak nastupuje otázka identifikace významného konsolidačního rozdílu a vyplývající úprava účetních výkazů zahrnovaných účetních výkazů na reálnou hodnotu.

Příklad

Konsolidující účetní jednotka A nakoupila 80% podíl v účetní jednotce B. Pořizovací cena podílu je 100 mil.Kč. Vlastní kapitál B k datu akvizice je 20 mil.Kč. To znamená, že podíl na vlastním kapitálu 80% z 20 = 16 mil.Kč jsme pořídili za 100 mil.Kč a je zde tedy významný rozdíl 84 mil.Kč. Ten bychom měli identifikovat (zjistit, proč jsme byli ochotni koupit za 100). Obvyklým důvodem je například to, že společnost B vlastní pozemky v pořizovací ceně 30, které ale mají k datu akvizice reálnou (tržní) hodnotu 130 (zjištěnou např. znaleckým posudkem při due diligence). Pokud upravíme účetní závěrku B – přeceníme pozemek pro účely konsolidace na reálnou hodnotu (navýšíme o 100) oproti kapitálovým

fondům, bude vlastní kapitál ve výši $20+100 = 120$, z toho podíl $80\% = 96$. Pak rozdíl oproti pořizovací ceně (konsolidační rozdíl) je již pouze $100 - 96 = 4$.

Z uvedeného je snad tedy patrné jaké údaje je třeba si připravit, což je možné většinou již nyní s dostatečným předstihem.

c) Vylučování vzájemných vztahů

Metodicky celkem jednodušší, ale mnohem pracnější při konsolidaci je vylučování vzájemných vztahů. Vzhledem k tomu, že konsolidovaná účetní závěrka představuje účetní závěrku za skupinu podniků jako kdyby to byl jeden podnik, pak je nutno vyloučit všechny vnitroskupinové vzájemné vztahy vykázané v jednotlivých individuálních závěrkách. Vylučovat tyto vztahy budeme samozřejmě až po zpracování individuálních účetních závěrek, nicméně již nyní je z určitých důvodů potřebné vědět, co nás při konsolidaci bude čekat.

Vzájemné vztahy je možno rozdělit do tří skupin podle účetních výkazů, ve kterých jsou (budou) vykázány. Tedy jen rozvaha nebo jen výkaz zisků a ztrát nebo zároveň oba výkazy. Pokud jde o rozvahu, tam nebude většinou žádný zásadní problém, neboť se především jedná o vzájemné **pohledávky a závazky**, které bychom měli bez problémů zjistit z ročních inventarizací pohledávkových a závazkových účtů, pokud k těmto pohledávkám a závazkům máme evidovaného příslušného obchodního partnera (IČ), což je běžné. Zjištěné vnitroskupinové pohledávky na jedné straně by měly ve skupině souhlasit s vykázanými závazky na straně druhé. Menší, ale řešitelnou komplikací je, když vnitroskupinové závazky jsou placeny (odepsány z účtu) v samém závěru běžného období (závazek zaniká) ale připsány u dodavatele až v novém období (pohledávka k rozvahovému dni zůstává). Stejně tak je určitou komplikací pohledávka z vyúčtování na jedné straně a ponechaná dohadná položka v jiné výši na straně druhé. Vše je možné při konsolidaci řešit, nicméně není v možnostech tohoto článku vysvětlovat všechny specifiky.

Druhou skupinou vzájemných vztahů jsou **výnosy a náklady** vyúčtované mezi podniky ve skupině. A zatímco u pohledávek a závazků je možno vzájemné vztahy jednoduše získat podle obchodního partnera z inventarizace zůstatků účtů, u výnosu a nákladů tomu tak není. **A právě to je důvod, proč jsem v záhlaví uvedl, že na přípravu podkladů pro první konsolidaci za rok 2016 může být už teď poněkud pozdě.**

Jestliže máme zjistit výnosy realizované proti podnikům ve skupině a stejně tak náklady, pak v případě, že takové existují ve skupině ve větším počtu, je vhodné toto řešit identifikací obchodního partnera i v rámci výnosových a nákladových účtů. Pokud je to možné, lze to řešit například využitím čísel zakázek nebo činností nebo specifikace pomocí detailu střediska, některé účetní programy také dovolují k jakémukoliv účtu vyžadovat vyplnění variabilního symbolu, což lze také šikovně využít. Pokud jsme to ale nezadali na počátku účetního období, nezbude, než to pracně dohledávat většinou přes pohledávkové a závazkové účty. Takže možná již nyní bude vhodné se nad tím zamyslet a případně provést některé přípravné práce, aby nás tento problém nepřekvapil až v létě příštího roku, kdy se po dokončení individuálních účetních závěrek pustíme do konsolidace.

Třetí skupinou vztahů jsou vztahy týkající se zároveň rozvahy a výsledovky. Pomiňme v této souvislosti výplatu dividend (podílů na zisku) - to dohledáme snadno a zaměříme se na tzv. **nespotřebované dodávky**. To jsou dodávky zásob, které u odběratele nebyly v daném účetním období plně spotřebovány a dodávky dlouhodobého majetku (vytvořeného vlastní činností nebo, což je běžnější, již používaného a částečně odepsaného). U těchto dodávek budeme muset vyloučit realizovaný zisk, který nám zůstal v nespotebovaných zásobách nebo v zůstatkové ceně dlouhodobého majetku. To tedy znamená, že vedle příslušných

vnitroskupinových výnosů musíme zjistit stav dodaných nespotřebovaných zásob u odběratele a v případě dlouhodobého majetku si připravit veškeré související údaje, kterými u každého jednotlivého dodaného majetku jsou: původní pořizovací cena, zůstatková cena při prodeji (z účtu 541), prodejní cena (z účtu 641), a výši odpisů u odběratele. Pokud jde o míru zisku v dodávkách zásob, tu dopočítáme přibližně z rentability (opět zde není prostor na úplný výklad). Pokud je vnitroskupinový dodavatel ze zahraničí, budeme potřebovat též příslušnou daňovou sazbu daně z příjmu v příslušné zemi pro výpočet odložené daně.

d) Doporučení pro zpracování podkladů

Konsolidovaná účetní závěrka musí poskytnout věrný a pravdivý obraz o hospodářské a finanční situaci celé skupiny. To ale neznamená, že musíme mít všechno vypočítáno s největší přesností. Jinak řečeno, při zpracování můžeme pracovat s určitými limity významnosti, menší detaily pod stanovené hranice významnosti nemusíme řešit. To se týká jak zjišťování vlastního kapitálu k okamžiku (případně okamžikům) akvizice, dále například stanovení rentability a následného výpočtu zisku (případně ztráty) obsaženého v dodávkách zásob nebo dlouhodobého majetku. A také můžeme stanovit hranici významnosti, pod kterou nezjišťujeme, ani nevylučujeme vzájemné vztahy a pak se v praxi stanovuje občas ještě jedna hranice významnosti - pro dohledávání a řešení chyb při zjišťování vzájemných vztahů.

V tomto případě to konkrétně vypadá tak, že pokud veškeré zjištěné rozdíly mezi vzájemně vykázanými vztahy v celé skupině klesnou pod určitou částku (např. 500 tis. Kč, ale i 10 mil. Kč - záleží na kumulativních hodnotách výkazů) dále již rozdíly nemusíme dohledávat a řešit. Pokud jde o stanovení hranic jednotlivých významností, pak by přijatelnou výši těchto hranic měl akceptovat auditor při ověření konsolidované účetní závěrky (tedy je vhodné stanovení těchto hranic předem konzultovat s auditorem).

Uvedené významnosti je vhodné stanovit formou uvedení do "*Konsolidačních pravidel*", které musí konsolidující účetní jednotka zpracovat. Vzor těchto pravidel se nevejde do tohoto článku, ale bude možno jej získat na <http://www.dane-audit.com/konsolidace>.

Na druhé straně důrazně doporučuji zjišťovat vzájemné vztahy vždy z obou stran nezávisle. Tedy neřešit podklady pro vylučování tak, že u jednoho subjektu zjistíme pohledávky, závazky, výnosy a náklady vůči druhému a u druhého jen prohlásíme, že je to stejné, pouze zrcadlově. Pokud i ze strany druhého subjektu nezávisle identifikujeme vzájemné vztahy a porovnáme oba výsledky, jsem schopni na základě prvotně zjištěných rozdílů dohledat i významné vzájemné vztahy, na které se zapomnělo.

A ještě jedno doporučení - vzájemné vztahy pak při zpracování vylučujeme proti jednotlivým řádkům výkazů. Na jedné straně je vhodné do podkladů pro vylučování uvádět i příslušná čísla účtů, ale to v některých případech nestačí. Máme-li např. vykázanu pohledávku za subjektem ve skupině s uvedením čísla účtu 315 - "*Ostatní pohledávky*", nemáme jistotu, kde byla v rozvaze vykázána - jako krátkodobá nebo dlouhodobá? A je na řádku "*Pohledávky za ovládající nebo ovládanou osobou*" nebo byla zahrnuta do "*Pohledávek z obchodních vztahů*" a nebo, jak se občas stává, je zahrnuta v "*Jiných pohledávkách*"? Z tohoto důvodu je více než vhodné, ke každé vykázané položce vzájemných vztahů uvést i označení řádku příslušného výkazu individuální účetní závěrky, kde byla tato položka zahrnuta.

Pro vykazování vzájemných vztahů, které budou následně vylučovány je vhodné mít jednotný formulář, který po vyplnění (případně dohledání chyb a opravě) se stává průkazným účetním dokladem pro zpracování konsolidace. Pokud byste v tomto směru přivítali pomoc, je možno takový formulář získat zadarmo na stránkách <http://www.dane-audit.com/konsolidace>.

e) Závěr

Jak bylo řečeno v úvodu, na jedné straně je pro práce na konsolidaci ještě dost času, na druhé straně není třeba přípravu některých podkladů odkládat a v případě vzájemných výnosů a nákladů pro případnou vysokou pracnost je vhodné s tím začít co nejdříve. Na internetových stránkách, které jsou v článku uvedeny, bude postupně možno získat i další pomoc pro kvalitní zpracování konsolidovaných účetních závěrek.

Ing.Lubomír Harna

září 2016