

Zásadní rozšíření povinnosti konsolidace

Novela zákona o účetnictví ve znění zákona č. 221/2015 Sb., částka 92 ze dne 10.9.2015 přinesla zásadní změnu týkající se povinnosti sestavování konsolidovaných účetních závěrek. Tato změna je sice avizována na různých portálech, ale z praxe mohu konstatovat, že mnoho účetních jednotek si toho zatím ani nevšimlo a bývá pro ně poněkud překvapující informace, že asi „spadnou“ do této povinnosti.

Tato změna se netýká jen změny (podstatného snížení) limitů pro povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky, ale je zde i velmi významná změna vyhodnocení těchto limitů a to uvedením pojmu „na konsolidovaném základě“. Tento článek se věnuje problematice, jakým způsobem správně vyhodnotit, zda máme či nemáme povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. V některých případech pro přehlednost a stručnost jsem si dovolil používat pojem "podnik" místo "účetní jednotka".

Na úvod bude vhodné připomenout závažnost správného vyhodnocení této povinnosti. Připomeňme, že podle § 37a:

(2) Konsolidující účetní jednotka se dopustí správního deliktu tím, že

*a) **nesestaví konsolidovanou účetní závěrku podle §6 odst. 4**,*

.....

(4) Za správní delikt se uloží pokuta do výše

.....

*c) **3 % hodnoty konsolidovaných aktiv celkem**, jde-li o správní delikt podle odstavce 2,*

.....

Takže pokud konsolidující účetní jednotka má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a neučiní tak, a bude mít aktiva zjištěná na konsolidovaném základě 100 mil.Kč, pak je možno uložit pokutu do výše 3 mil.Kč. Nejedná se tedy o zanedbatelnou povinnost, kterou by bylo možno podceňovat.

Jen stručně připomínám, že konsolidující účetní jednotkou se podle §22, odst.2 zákona o účetnictví rozumí „*účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv podle odstavce 4.*“ Stručně řečeno, jde o obchodní společnost, která má dceřiné podniky, které ovládá, aniž se zde budeme podrobněji věnovat problematice ovládání. Jen zde připomenu, že ovládání nemusí být založeno na procentech podílu na základním kapitálu, v určitých situacích můžeme ovládat i s 30% a neovládat ze 60%.

Dále jen stručně zmiňuji, že příslušné limity budeme vyhodnocovat z účetních jednotek **spadajících do konsolidačního celku**, tedy mateřského podniku a ovládaných dceřiných podniků, **kteřé byly zahrnuty** do konsolidačního celku. Jinak řečeno, do výpočtu limitu nebudeme zahrnovat ty ovládané dceřiné podniky, které jsou účetními jednotkami, které nemusí být zahrnuty do konsolidačního celku v případech vymezených v § 22 zákona o účetnictví – nejedná se o konsolidované účetní jednotky.

Předpokládejme tedy, že máme skupinu podniků, kde vše stojí mateřský podnik, který ovládá přímo nebo nepřímo (prostřednictvím dceřiných podniků další podniky – vnučky atd.) a z této skupiny jsme případně vyloučili ty podniky – účetní jednotky, které nemusíme podle §22a konsolidovat. V tomto okamžiku jsme tedy vymezili konsolidační celek a nyní

bychom měli vyhodnotit, zda se jedná o „malou skupinu účetních jednotek“ dle §1c, která pak podle §22a, odst. 1 zákona o účetnictví nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu), **nebo jsou za tuto skupiny překročeny alespoň dvě uvedené hraniční hodnoty** a jedná se tedy o „střední skupinu účetních jednotek“, kde mateřský podnik – konsolidující účetní jednotka **má povinnost** sestavit za příslušné účetní období konsolidovanou účetní závěrku.

Základním, již v úvodu zmíněným problémem je, že vyhodnocení - zjištění příslušných hraničních hodnot za konsolidační celek provádíme „**na konsolidovaném základě**“. Jak se někdy uvádí, tato změna oproti předchozímu vyhodnocování limitů prostým součtem hodnot z účetních závěrek znamená, že vlastně „*musíme konsolidovat abychom zjistili, zda máme povinnost konsolidovat !!*“. Přesněji řečeno, musíme provést některé konsolidační postupy ke zjištění příslušných hodnot, abychom je mohli porovnat se stanovenými limity. To se samozřejmě týká případů, kdy příslušné hodnoty se pohybují blízko stanovených hraničních hodnot. Těmito hraničními hodnotami jsou:

- a) aktiva celkem 100 mil.Kč (dříve prostý součet brutto aktiv 350 mil.Kč),
- b) čistý obrat 200 mil.Kč (dříve prostý součet 700 mil.Kč),
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50 (dříve 250).

Začněme tím nejjednodušším – průměrným počtem pracovníků. Zde nemáme problém provést prostý součet zjištěných průměrných počtů a není co upravovat konsolidačními postupy. I kdyby jeden pracovník měl dva úvazky, např. jeden poloviční v mateřském podniku a druhý poloviční v dceřiném podniku, bude na základě zahrnování **průměrného** počtu zahrnut pouze jednou.

Pokud jde ale o aktiva a čistý obrat, tam v případě, že jejich prostý součet za všechny podniky v konsolidačním celku se pohybuje blízko hraniční hodnoty (součet je mírně vyšší než tato hodnota), pak jejich přepočtem na konsolidovaném základě se můžeme dostat pod tuto hranici a povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku tedy nemusí vzniknout. Ale pozor, ve specifických situacích může nastat případ, že přepočtem na konsolidovaném základě se v případě aktiv můžeme dostat na vyšší částku, takže i když prostý součet byl pod stanovenou limitní hranicí, konsolidační přepočtem může vést k opaku a vzniku povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Určitým problémem je, že se mi zatím nepodařilo najít nikde jednoznačnou definici pojmu „konsolidovaný základ“ (pozor – není zde souvislost s pojmem „*konsolidovaný základ daně*“), takže nezbývá, než vycházet z předpokladu, že se jedná o aktiva a čistý obrat tak, jak by byly vypočteny a vykázány v konsolidované účetní závěrce, kdyby byla sestavena, a to jednak na základě uplatnění **všech** stanovených postupů uplatněných na mateřský podnik a všechny ovládané podniky ve skupině a dále dle **metodiky stanovené zákonem o účetnictví a zdrojovými předpisy EU**. Je třeba upozornit na to, že v případě použití metodiky dle IFRS/IAS můžeme dojít k jiným hodnotám (například jednorázovým odpisem záporného konsolidačního rozdílu). Podle § 23a zákona o účetnictví se však můžeme rozhodnout, že sestavíme konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS/IAS. Již před mnoha lety jsem se v jiné souvislosti (zahrnutí společného podniku do konsolidačního celku) dotazoval, zda při výpočtu limitů pro povinnost konsolidace je možno vycházet z metodiky IFRS/IAS. Odpovědí z EU bylo, že nikoliv, že pro vyhodnocení limitů a stanovení povinnosti konsolidace je nutno se řídit pouze komunitárním právem EU. Nicméně nevím, zda to stále platí.

Pozor – výše uvedené upřesnění, že se jedná o postupy uplatněné na ovládané podniky uvádím z důvodů, že z definice malé skupiny účetních jednotek vyplývá, že se jedná jen o konsolidující účetní jednotku (mateřský podnik) a konsolidované účetní jednotky (dceřiné podniky), nikoliv o podniky společné a přidružené, které jsou také zahrnuty do konsolidované účetní závěrky (a ovlivňují aktiva i čistý obrat).

Z hlediska vzniku povinnosti je následující text článku určen hlavně těm skupinám účetních jednotek, kde prostý součet příslušných hodnot (aktiv a čistého obratu) je blízko stanoveným limitům a není zcela zřejmé, zda při uplatnění „konsolidovaného základu“ dojde k jejich snížení tak, že se nebude jednat o „střední skupinu účetních jednotek“ a nedojde tedy ke vzniku povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Příklad:

- a) skupina účetních jednotek má v daném období dohromady 60 pracovníků (průměrný počet) a součet tržeb je 210 mil.Kč a účetní jednotky v rámci této skupiny neuskutečňují mezi sebou žádné transakce – pak je zřejmé, že jde o střední skupinu účetních jednotek s povinností konsolidace,
- b) skupina má v daném období dohromady 60 pracovníků (průměrný počet), součet netto aktiv 150 mil. Kč a součet tržeb 300 mil.Kč, přitom tato skupina tvoří provázaný technologický celek s významnými transakcemi uvnitř celku – pak má smysl provést přepočty aktiv a čistého obratu na konsolidovaném základě a po tomto přepočtu může jít o malou skupinu bez povinností konsolidace.

V dalším se tedy pokusíme o výklad těch konsolidačních postupů, které mají vliv na konsolidovaná aktiva a čistý obrat, není to tedy úplný návod na sestavení konsolidované účetní závěrky.

Základní definicí konsolidované účetní závěrky je, že je to účetní závěrka sestavená za příslušnou skupinu podniků, jako by šlo o jediný podnik. Do této závěrky se dále zahrnují příslušnou metodikou společné podniky a přidružené podniky, toto nás ale v této chvíli nezajímá.

Ze základní definice pak odvozujeme konsolidační postupy spočívající především ve vylučování těch transakcí a vztahů, které v „jednom podniku“ nemohou být. Jedná se o:

- 1) kapitálové vazby mezi podniky ve skupině a
- 2) veškeré významné transakce uskutečněné v průběhu běžného období a vzájemné vztahy k rozvahovému dni.

Pokud jde o kapitálové vazby, pak jediný podnik nemůže mít v aktivech cenné papíry (akcie) nebo podíly sám vůči sobě a tyto se vylučují proti příslušným složkám vlastního kapitálu a to ke dni vzniku těchto vztahů (ke dni akvizice). Pokud jde o vzájemné transakce pak je možno je rozdělit do tří skupin podle toho, kterých výkazů účetní závěrky se dotýkají – tedy transakce s dopadem pouze do rozvahy (vzájemné pohledávky a závazky, případně časové rozlišení), transakce s dopadem pouze do výkazu zisku a ztráty (vzájemné výnosy a náklady) a transakce, které mají dopad do obou výkazů – tzv. nespotřebované dodávky (dodávky zásob či prodej dlouhodobého majetku), při kterých je v majetku kupujícího

obsažen i zisk (nebo ztráta) prodávajícího, který musí kromě souvisejících výnosů z prodeje musí být vyloučen.

Jestliže je tento článek zaměřen na zjištění povinnosti konsolidovat – vyhodnocení příslušných hraničních limitů na konsolidovaném základě v případech, kdy celková aktiva a čistý obrat skupiny účetních jednotek se pohybují blízko stanovených limitů, pak z praktického hlediska je vhodné začít tím nejjednodušším v případě, že vyhodnocujeme stav aktiv na konsolidovaném základě. A tím je:

Vyloučení vzájemných pohledávek (případně časového rozlišení)

Většina programů na vedení účetnictví (možná všechny) umožňují jednoduše vyhotovit sestavu pohledávek či závazků podle obchodních partnerů (většinou podle IČ). To znamená, že všechny podniky ve skupině by měly bez problémů okamžitě zjistit výši pohledávek vůči všem ostatním podnikům ve skupině a naopak by tomu měly zrcadlově odpovídat zjištěné závazky. Vylučování vzájemných pohledávek a závazků se týká nejen pohledávek z realizovaných obchodních vztahů, ale i výpůjček, nesplacených dividend apod. Pak ještě nezapomeňme na případy, kdy je například vyfakturováno mezi podniky ve skupině nájemné na několik let dopředu a tedy bude účtováno v aktivech do nákladů příštích období.

V podstatě by se zjištěné vzájemné pohledávky (případně účty časového rozlišení) k rozvahovému dni měly shodovat se vzájemnými závazky (případně účty časového rozlišení). V praxi se však setkáváme s rozdíly způsobenými především:

- chybami při účtování (chybné IČ) – chybí v sestavě
- velmi brzkými daty účetní závěrky, kdy oproti pohledávkám stojí odlišné dohadné položky,
- platbami v závěru roku (odepsáno z účtu plátce ale připsáno na účet příjemce až v novém roce)

Příslušné zjištěné rozdíly se v průběhu sestavování konsolidované účetní závěrky řeší, ale zároveň vzhledem k možné vysoké pracnosti se zde pracuje s **významností**. To znamená, že v praxi vylučujeme všechny významné vzájemné vztahy a že také vedle toho stanovujeme významnost případných chyb, které musíme řešit. Jinak řečeno, pokud zjištěné chyby ve svém souhrnu jsou již pod limitem námi stanovené (a auditorem akceptované) významnosti pro chyby při vylučování vzájemných vztahů, již tyto chyby neřešíme (nedohledáváme). Nyní se však zabýváme problémem limitů pro konsolidaci, konkrétně nyní výši aktiv a z tohoto pohledu tedy budeme z aktiv odečítat všechny zjištěné pohledávky k podnikům ve skupině, kontrola na závazky nám pak pomůže případně zjistit další pohledávky, které nám například z důvodu chybné kontace IČ vypadly ze sestavy. Rozdíly z dohadných položek neřešíme – ty se týkají pasiv.

Ještě připomeňme jeden detail – pokud k pohledávce vůči podniku ve skupině byla vytvořena opravná položka, tuto v rámci konsolidačních úprav výkazů nejdříve vyloučíme (odúčtujeme) a pak teprve vylučujeme příslušnou brutto pohledávku oproti příslušnému závazku. Z hlediska výpočtu limitu aktiv má však tato situace nulový dopad (nejprve navýšíme netto aktiva odúčtováním opravné položky a pak pohledávku vyloučíme).

Pokud tedy vyloučením vzájemných pohledávek a případného časového rozlišení z aktiv všech podniků ve skupině klesne hodnota aktiv pod stanovenou mez (100 mil.Kč) a

nepřekračujeme zároveň průměrný stav pracovníků 50 a součet čistého obratu, pak se jedná o malou skupinu účetních jednotek a nevzniká povinnost konsolidace. Ale pozor - to jen v případě, že se nás netýká specifika, kdy při vyloučení kapitálových vazeb se aktiva zvyšují - viz dále. Zbývá jen archivovat průkazný přepočet aktiv na konsolidovaném základě (sestavy vylučovaných položek) pro případnou kontrolu a je hotovo.

V případě, že jsem se výše uvedeným vylučováním vzájemných pohledávek a časového rozlišení pouze přiblížili stanovené hranici aktiv, ale jsme pořád nad ní, můžeme pokračovat dalším krokem:

Vyloučení kapitálových vazeb

Na první pohled se může zdát, že jde o velmi jednoduchou úpravu – skupina podniků „jako jeden podnik“ nemůže mít v aktivech podíly (akcie) sama za sebou. Pro jednoduchost budeme používat dále pouze pojem „podíl“. Tyto podíly týkající se mateřského podniku vůči dceřiným podnikům, ale i případných dalších vazeb uvnitř skupiny (dceřiného podniku vůči vnučce apod.), vylučujeme. Ale pozor, není to tak jednoduché, že prostě tyto podíly vyloučíme, ale při konsolidaci musíme brát v úvahu případný rozdíl mezi cenou pořízeného podílu a odpovídajícím podílu na vlastním kapitálu dceřiného podniku, který pak řešíme konsolidačním rozdílem (goodwill). Takže základní postup je:

- pracujeme vždy z pořizovací cenou podílu. To znamená, že případné ocenění podílu ekvivalencí (podle § 27 odst. 6 zákona o účetnictví) nejprve vyloučíme („odúčtujeme“),
- pořizovací cenu podílu porovnáme s příslušným podílem na vlastním kapitálu ke dni akvizice (tedy zpětně i několik let dozadu),
- zjištěný rozdíl se stává konsolidačním rozdílem. Je-li pořizovací cena podílu vyšší než podíl na vlastním kapitálu ke dni akvizice, jedná se o kladný konsolidační rozdíl (častější případ), je-li nižší, jedná se o záporný konsolidační rozdíl. Konsolidační rozdíl (kladný i záporný) zahrnujeme do aktiv. Pokud je však konsolidační rozdíl významný (velmi velký), musíme vzít v úvahu reálnou hodnotu vlastního kapitálu ke dni akvizice (viz níže),
- při konsolidaci vylučujeme z aktiv pořizovací cenu podílu spolu se zahrnutím konsolidačního rozdílu do aktiv a z pasiv pak vylučujeme příslušný podíl na vlastním kapitálu zjištěný ke dni akvizice – tato operace se pak stále ve stejných hodnotách opakuje i v následujících obdobích, tzn. že z hlediska výpočtu limitů tuto operaci provedeme na aktuálních hodnotách účetních závěrek za příslušné období,
- zjištěný konsolidační rozdíl odepisujeme do 20 let - odpisový plán si stanovuje konsolidující účetní jednotka – (pokud konsolidujeme podle českých předpisů v návaznosti na Směrnice EU, podle IFRS/IAS se kladný konsolidační rozdíl neodepisuje, jen testuje na znehodnocení, naopak záporný se odepisuje okamžitě celý).
- v případě dalších nákupů podílů (akcií) v dalších obdobích postupujeme stejným způsobem - (pokud konsolidujeme podle českých předpisů v návaznosti na Směrnice EU, podle IFRS/IAS je to jinak)

Příklad

Mateřský podnik pořídil před 5 lety 60% akcií jiného podniku, který na základě získaného majoritního podílu začal ovládat – jedná se tedy o dceřiný podnik.

Údaje (v mil. Kč.):

Pořizovací cena podílu	10
Akcie oceněné ekvivalencí v běžném období	15
Vlastní kapitál dceřiného podniku <u>ke dni akvizice:</u>	
- základní kapitál	4
- fondy	2
- výsledek hospodaření min.let	3
- výsledek do dne akvizice	1
Celkem	10
Podíl na vlastním kapitálu 60%	6
Konsolidační rozdíl (pořiz.cena 10 – podíl na vl.k. 6)	4
Sazba pro odpis kons. rozdílů	20 let
Oprávký kons. rozdílů od akvizice (5 let – tzn. 1/4)	1

Při konsolidaci bychom provedli v aktivech tyto úpravy:

	Individ. rozvaha v běžném období	Vyloučení ekvivalence	Vyloučení akcií – přenos konsolidačních úprav ke dni akvizice	Oprávký konsolidačního rozdílu včetně odpisu za běžné období	Celkem úpravy
Akcie – pořizovací cena	10		- 10		- 10
Akcie – přecenění ekvivalencí	5	- 5			- 5
Konsolidační rozdíl			4	- 1	+ 3
Celkem	15	- 5	- 6	- 1	- 12

To znamená, že vyloučením cenných papírů – provedením úprav „na konsolidovaném základě“ snížíme celková netto aktiva v daném příkladu o 12 mil.Kč, což může mít dopad na snížení hodnoty aktiv pod stanovenou mez pro povinnost konsolidace.

Naskýtá se ovšem jedna otázka – kdybychom stanovili pro odpis konsolidačního rozdílu lhůtu pouze 10 let, byly by oprávký po pěti letech ve výši jedné poloviny, tj. 2 mil.Kč a tedy zůstatková cena do aktiv zapisovaného konsolidačního rozdílu pouze 2 mil. Pak by úpravy aktiv celkem činily -13 mil.Kč. Existuje zde určitá volnost, nikoliv zcela exaktní jednoznačný postup vedoucí k hodnotě aktiv „na konsolidovaném základě“. Při sestavení konsolidované účetní závěrky existuje povinnost jejího ověření auditorem, který mimo jiné posuzuje i správnost a přijatelnost použitých metod včetně správnosti odepisování konsolidačního rozdílu. Ovšem i zde existuje určitý prostor volby, který je buď akceptovatelný nebo naopak významně zkreslující správnost výsledku. Jestliže však zkrácením odepisování se právě dostaneme pod hranici pro konsolidaci a konsolidovaná účetní závěrka se tedy sestavovat nebude, pak nebude tedy ani její ověření auditorem. Otázkou je, jak v takovém případě při případné kontrole správnosti vyhodnocení skupiny jako „malé“ bez povinnosti konsolidace bude správce daně postupovat.

Dále je třeba zde ještě zmínit jeden aspekt při stanovení konsolidačního rozdílu. Mělo by se totiž vycházet z reálné hodnoty vlastního kapitálu ke dni akvizice. K tomuto kroku ale přistupujeme až v situaci, kdy je zjištěn v prvním kroku při výpočtu konsolidačního rozdílu z účetních hodnot vlastního kapitálu velmi významný konsolidační rozdíl.

Příklad

Mateřský podnik koupil 100% podíl v podniku, jehož rozhodujícím významným aktivem je dříve nakoupený pozemek. Tento pozemek byl nakoupen za 5 mil.Kč. Vzhledem k vývoji územní situace byla však tržní hodnota tohoto pozemku ke dni akvizice cca 50 mil.Kč. Po jednoduhost – ke dni akvizice byl v aktivech pouze tento pozemek (účetní hodnota 5 mil.Kč) a základní kapitál 5 mil.Kč. Mateřský podnik koupil před 10 lety tento podnik za 51 mil.Kč. Pokud bychom nevzali v úvahu reálné ocenění, vypadaly by konsolidační výpočty a úpravy takto:

Požizovací cena podílu	51
Vlastní kapitál dceřiného podniku ke dni akvizice	
- základní kapitál	5
Podíl na vlastním kapitálu 100%	5
Konsolidační rozdíl (pořiz.cena 51 – podíl na vl.k. 5)	46
Sazba pro odpis kons. rozdílu	20 let
Oprávký kons. rozdílu od akvizice (10 let – tzn. 1/2)	23

	Indiv. rozvaha v běžném období	Vyloučení akcií – přenos konsolidačních úprav ke dni akvizice	Oprávký konsolidačního rozdílu včetně odpisu za běžné období	Celkem úpravy
Akcie – pořizovací cena	51	- 51		- 51
Konsolidační rozdíl		46	- 23	+ 23
Celkem	51	- 5	- 23	- 28

Vyloučením aktiv ve výši 28 bychom ale nepoužili správnou metodiku konsolidace, neboť jsme měli brát v úvahu reálnou cenu podílu vzhledem k reálné ceně pozemku 50 mil.Kč ke dni akvizice. Měli jsme tedy nejdříve ke dni akvizice upravit účetní závěrku dceřiného podniku takto:

AKTIVA	
Pozemek – úč.hodnota	5
Přecenění	+45
Celkem	50

PASIVA	
Základní kapitál	5
Fondy - přecenění	+45
	50

Požizovací cena podílu	51
Vlastní kapitál dceřiného podniku ke dni akvizice	
- základní kapitál	5
- fondy	45
Celkem	50
Podíl na vlastním kapitálu 100%	50
Konsolidační rozdíl (pořiz.cena 51 – podíl na vl.k. 50)	1
Sazba pro odpis kons. rozdílu	20 let
Oprávký kons. rozdílu od akvizice (10 let – tzn. 1/2)	0,5

	Indiv. rozvahy v běžném období	Úprava rozvahy dceřiného podniku	Vyloučení akcií – přenos konsolidačních úprav ke dni akvizice	Oprávký konsolidačního rozdílu včetně odpisu za běžné období	Celkem úpravy
Akcie – pořizovací cena	51		- 51		- 51
Pozemky	5	+ 45			+ 45
Konsolidační rozdíl			1	- 0,5	+ 0,5
Celkem	56	+ 45	- 50	- 0,5	- 5,5

V daném případě můžeme tedy hodnotu aktiv snížit jen o 5,5 mil.Kč, nikoliv o 28 mil.Kč, jak by to bylo v případě nepřihlednutí k reálné ceně. V tom případě bychom totiž formou odpisů konsolidačního rozdílu odepisovali vlastně pozemek.

A zde je zase otázka, kdy lze akceptovat výpočet konsolidačního rozdílu pouze z účetních hodnot a kdy už je zjištěný konsolidační rozdíl natolik významný, že bychom ho měli pokud možno identifikovat na základě reálných cen. A to „pokud možno“ zase záleží na tom, zda jsou k dispozici relevantní údaje ke stanovení reálných cen (znalecké posudky, provedené due diligence při akvizici apod.). A to jsou zase otázky pro auditora, pokud by se konsolidovalo, ale pokud ne, kdo a na základě jakých přístupů bude prověřovat ?

Pokud jsme provedli správně v aktivech vyloučení pohledávek a případného časového rozlišení a dále vyloučení podílů z dlouhodobého finančního majetku a stále jsem ještě „kousek“ nad limitem, můžeme zjistit, zda nedošlo k transakci „nespotřebovaných dodávek“.

Vylučování nespotebovaných dodávek

Pokud podnik ve skupině prodal jinému podniku ve skupině majetek ve formě zásob nebo dlouhodobého majetku, který zůstal u odběratele k rozvahovému dni zařazen v aktivech a pokud se tento prodej uskutečnil se ziskem, pak je třeba tento zisk vyloučit. Pokud jde o zásoby, jedná se vlastně z hlediska pohybu uvnitř podniku pouze o zásoby vlastní výroby, u dlouhodobého majetku o pouhý „vnitropodnikový“ přesun. Zde musíme tedy zjistit příslušný zisk, o který se touto transakcí zvýšil majetek a tento zisk vyloučit. Ovšem přitom snižujeme na druhé straně i příslušný výnos z této dodávky, a tedy i původní daňový základ, takže toto vylučování bude mít při konsolidaci i dopad do odložené daně. V případě dlouhodobého majetku většinou zjistíme tento zisk přesně (rozdíl mezi účty 641 a 541 u dodavatele. V případě dodávky zásob pak většinou postupujeme na základě odhadu, já například doporučuji vycházet z průměrné rentability tržeb za období počítané z provozního výsledku hospodaření.

Příklad

Podnik A prodal podniku B ve skupině zásoby za 600. Podnik B spotřeboval z těchto zásob 200, na skladě k rozvahovému dni zůstalo 400. Podnik A vykazuje za běžné období tržby výkony 10.000 a provozní výsledek – zisk ve výši 1.000. Rentabilita je tedy $1.000 / 10.000 = 10\%$.

Kromě vyloučení tržeb a nákladů ve výši spotřebovaných zásob ve výši 200, vyloučíme dále z výnosů a stavu zásob 10 % obsaženého zisku, tj. $10\% \text{ z } 400 = 40$. Z toho odložená daňová pohledávka činí $19\% \text{ z } 40 = 7,6$.. Aktiva tedy budeme upravovat takto:

Zásoby	- 40
Odložená daňová pohledávka	+ 7,6
Celkem	- 32,4

Zbývající výnosy ve výši $600 - 200 - 40 = 360$ se nyní (od roku 2016) změní na náklady – skupinu 58 na straně DAL – „Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“. To má pak samozřejmě také dopad na čistý obrat zjištěný na konsolidovaném základě.

Pokud jde o dodávku dlouhodobého majetku uvnitř skupiny, je výpočet obdobný ale připomeňme ještě, že vyloučením zisku z hodnoty v rámci skupiny pořízeného dlouhodobého majetku také měníme odpisovou základnu, pokud jde o odepisovaný dlouhodobý majetek. Musíme tedy přepočítat i odpisy (v běžném i předchozích obdobích), to znamená v aktivech oprávkou a z příslušného dopadu do nákladů – základu daně vyjádřit i k této úpravě příslušnou odloženou daň.

Ještě je třeba zmínit, že vylučování u nespotřebovaných dodávek se týká i ztráty, pokud není zřejmé, že došlo k trvalému snížení jejich hodnoty. Pokud bychom tedy na konci období prodali uvnitř skupiny např. zásoby za mnohem nižší cenu než je jejich skutečná hodnota, snížíme tím sice na první pohled celkový součet aktiv, ale v rámci výpočtu konsolidovaného základu bychom měli příslušnou ztrátu vyloučit a dostat se tak zpět na původní hodnotu. Kromě toho bychom porušili kritérium "obvyklé ceny" týkající se spřízněných osob.

Nicméně tyto poměrně pracné úpravy budou asi pro výpočet hraniční hodnoty aktiv rozhodné pro povinnost konsolidace jen výjimečně, přesto k nim může dojít, proto je pro úplnost zmiňuji.

Tím jsme vyčerpali úpravy součtu aktiv všech zúčastněných podniků v konsolidačním celku na konsolidovaný základ. Druhým kritériem je pak čistý obrat - součet všech výnosů upravený na konsolidovaný základ. Tady jsou úpravy metodicky jednoduché, ale mnohem pracnější.

Vylučování výnosů a nákladů

Při konsolidaci vylučujeme veškeré výnosy a náklady na základě transakcí uvnitř skupiny, neboť konsolidovaná účetní závěrka - konsolidovaný výkaz zisku a ztráty může obsahovat pouze výnosy a náklady ve vztahu k subjektům mimo skupinu.

Pokud jde o "spotřebované dodávky", tedy výnosy, které jsou na druhé straně nákladem týkajícím se stejného období, pak je prostě vylučujeme z výsledovek obou zúčastněných podniků. Jde o služby (bez časového rozlišení), dodávky zásob, které byly na druhé straně v daném období plně spotřebovány, úroky se vzájemných výpůjček apod. Problémem není tedy metodická složitost, ale fakt, že zatímco v běžných účetních systémech máme s pohledávkami a závazky spojenou informaci o protistraně (IČ), u výnosů a nákladů tomu tak apriori není. Jestliže tedy dosud nebyla povinnost konsolidace, nemáme většinou ani přednastaveno sledování výnosů a nákladů podle obchodního partnera. To pro podniky ve skupině zavádíme většinou až ve chvíli, kdy víme, že budeme konsolidovat.

Zpětné dohledání výnosů a nákladů je proto mnohem pracnější - vycházíme většinou dohledáním přes veškeré vzniklé pohledávky či závazky (samozřejmě i uhrazené) vůči podnikům ve skupině. Protože jakýkoliv výnos by při "spotřebovaných dodávkách" měl být zároveň na druhé straně stejným nákladem, nezabýváme se zde vnitroskupinově realizovaným ziskem - ten je plně vyloučen vyloučením veškerých výnosů.

Pro úplnost dodejme, že vylučujeme podle výše výnosů. V případě, že například v rámci skupiny dodáme zásoby za 100 a tyto zásoby byly oceněny u odběratele pořizovací cenou 110, protože 10 byly náklady na přepravu a následně všechny spotřebovány, vylučujeme na obou stranách pouze 100, náklady 10 na přepravu by vznikly i při vnitropodnikovém přesunu zásob v rámci jednoho podniku. Nicméně pro vyhodnocení limitu čistého obratu se náklady nezabýváme.

Pokud jde o nespotebované dodávky, postup již byl popsán výše v rámci úprav aktiv.

Tím jsme probrali všechny možnosti úprav aktiv a čistého obratu "na konsolidovaném základě" pro zjištění povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky. Tyto úpravy pak samozřejmě provádíme od nejjednodušších ke složitějším a pracnějším, jakmile spadneme pod limit můžeme skončit a to, že povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku nevznikla budeme při případné kontrole dokumentovat třeba jen částečným souhrnem úprav. To ale, jak již bylo v úvodu řečeno, neplatí úplně - musíme si být vědomi, že ve specifických případech může být dopad úprav opačný.

Konkrétně v případě našeho výše uvedeného příkladu s nákupem dceřiného podniku, který má ve svém majetku pozemek s mnohem vyšší tržní cenou oproti pořizovací jsme měli situaci:

Mateřský podnik - pořizovací cena akcií: 51

Rozvaha dceřiného podniku:

AKTIVA		PASIVA	
Pozemek – úč.hodnota	5	Základní kapitál = vlastní kapitál	5

a předpokládejme, že mateřský podnik ve své individuální účetní závěrce oceňuje podíly ekvivalencí. V daném případě pak bude mít v rozvaze:

AKTIVA	
Akcie - pořizovací cena	51
Akcie - přecenění ekvivalencí	-46
Celkem	5

Ovšem při přepočtu na konsolidovaný základ je nutno tuto ekvivalenci odúčtovat a pak provést příslušné úpravy, jak bylo uvedeno u tohoto příkladu. Takže pozor - v určitých případech se na konsolidovaném základě můžeme naopak zvýšením aktiv dostat nad hranici limitu a vzniká povinnost konsolidace, i když na první pohled prostým součtem aktiv jsme byli pod limitem.

Ověření konsolidované účetní závěrky

Závěrem bych chtěl upozornit ještě na jeden problém, který vzniká podstatným snížením limitů pro povinnost konsolidace. Konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřena auditorem. Jenomže pro ověření konsolidované účetní závěrky - správnosti jejího sestavení se musí auditor opírat o správnost jednotlivých individuálních účetních závěrek podniků ve skupině. Při diskusi na toto téma zazněl názor, že by měly být ověřeny auditorem individuální účetní závěrky zahrnující dohromady alespoň 60% konsolidovaných hodnot, o toto ověření se pak auditor bude opírat.

Jaké procento ověření bude auditor vyžadovat, záleží samozřejmě na něm, nicméně v případě nízkého procenta by jeho výrok mohl být zpochybněn (například při kontrole ze strany KAČR). A tady se dostávají příslušné "střední skupiny účetních jednotek" pohybující se na dolní hranici limitů do problému, že dosud ani jedna z účetních jednotek ve skupině sice nepodléhá sama o sobě auditu, ale z důvodů konsolidace se bude muset u nejedné provést. Například v případě 10 obdobně velkých účetních jednotek každá s cca 11 mil.Kč aktiv a cca 10 mil.Kč tržeb a dohromady 51 pracovníky bude v případě akceptace výše uvedeného procenta (60%) muset být provedeno nejméně 7 auditů účetních závěrek (alespoň 6 individuálních + konsolidovaná). To může znamenat vedle nákladů a složitosti sestavení konsolidované účetní závěrky další významnou zátěž, na kterou je třeba se připravit.

Závěr

Tento článek by měl otevřít diskusi nad problematikou pojmu "na konsolidovaném základě" a snahou bylo uvést a vysvětlit stručně pokud možno všechny aspekty úprav, pokud aktivy a čistým obratem na konsolidovaném základě skutečně rozumíme hodnoty tak, jak by byly obsaženy v konsolidované účetní závěrce, pokud by byla sestavena podle českých účetních předpisů. Nechci být "papežtější než papež", ale zatím nejsou žádné informace o tom, že by se mohlo při výpočtech použít určité zjednodušení a proto nezbyvá než uvést vše s veškerou podrobností příslušných metod (například dopočet odložené daně při vylučování nespotřebovaných dodávek).

V tomto směru by však bylo vhodné znát předem stanovisko k výše uvedené problematice, a to především ze strany MFČR, které případně bude žádáno o stanoviska při sporech a ze strany GFŘ, v jehož gesci je kontrola.

Pokud konsolidovaná účetní závěrka nebude sestavena, pak orgán, který porušení právních povinností projednává, bude muset asi vycházet z "kvalifikovaného odhadu" (§37aa). Kdo ho bude provádět a na základě jakého přístupu? Otázka je, jak bude přistupováno v případech, kdy jednoznačný exaktní propočet neexistuje, přesněji, kdy určité hodnoty vznikají např. s ohledem na vyhodnocení významnosti (viz například otázku hranice možnosti použití účetní hodnoty vlastního kapitálu při akvizici nebo nutnosti použít reálné hodnoty ovšem včetně problému její dostupnosti a stanovení) ? Mohou například vznikat i různé názory na hranice takových významností v konkrétní situaci.

Přivítám (a čtenáři, kterých se to týká, jistě také) jakékoliv názory a reakce.

Ing.Lubomír Harna - červen 2016