

Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovaná účetní závěrka podává informace o finanční situaci a výkonnosti skupiny podniků, jako by se jednalo o jednu účetní jednotku. Sestavuje se pro uživatele, mezi které můžeme zařadit akcionáře mateřské společnosti, banky, věřitele, potenciální investory.

Návod na řešení

V této kapitole se nejedná o účtování, ale o vykazování, o sestavování konsolidovaných účetních závěrek z výkazů individuálních závěrek jednotlivých společností, které jsou součástí skupiny. Je proto zaměřená na funkci účetnictví jako zdroje informací.

Sestavení konsolidované účetní závěrky účetní jednotky nezbavuje povinnosti sestavit individuální závěrku. Daň z příjmu odvádí každá účetní jednotka samostatně na základě individuálních výsledků.

V první části materiálu máte přehled vybrané legislativy, která se vztahuje k tématu, tj. zákona o účetnictví, vyhlášky 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů pro podnikatele.

Konkrétně se jedná o §22 –23 zákona o účetnictví, § 62 – 67 vyhlášky 500/2002 Sb. a Český účetní standard pro podnikatele 020.

Dále materiál obsahuje shrnutí problému a řešení příkladů.

Konsolidace patří ke složitějším činnostem. Příklady jsou zaměřené pouze na základ a úvod do problematiky, kde můžete získat základní přehled, pokud se s tímto problémem setkáte v praxi.

Výběr z legislativy

§ 22 – 23 zákona o účetnictví

(1) Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace.

(2) Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má, za podmínek stanovených tímto zákonem a prováděcími právními předpisy, účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv podle odstavce 4 (dále jen „konsolidující účetní jednotka“).

(3) Povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky má, za podmínek stanovených tímto zákonem a prováděcími právními předpisy, osoba bez ohledu na její sídlo, pokud je

a) ovládanou osobou, s výjimkou ovládaných osob, ve kterých je vykonáván společný vliv podle odstavce 4 (dále jen „konsolidovaná účetní jednotka“),

b) osobou, ve které konsolidující nebo konsolidovaná účetní jednotka vykonává společný vliv (dále jen „účetní jednotka pod společným vlivem“), nebo

c) osobou, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv (dále jen „účetní jednotka přidružená“).

(4) Společným vlivem se pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky rozumí takový vliv, kdy osoba v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolidačního celku ovládají jinou osobu, přičemž osoba vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této jiné osobě.

(5) Podstatným vlivem se rozumí takový významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, jenž není rozhodující ani společný; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv.

(6) Konsolidační celek tvoří účetní jednotky uvedené v odstavcích 2 a 3 písm. a), a to za podmínek stanovených § 22a, 22aa a prováděcími právními předpisy.

§ 22a

(1) Malá skupina účetních jednotek nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu.

(2) Účetní jednotka, včetně subjektu veřejného zájmu, nemusí být zahrnuta do konsolidačního celku, pokud je splněna alespoň jedna z těchto podmínek:

a) v mimořádně výjimečných případech nelze informace nezbytné pro sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu se zákonem získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez zbytečného zdržení,

b) podíly této účetní jednotky jsou drženy výhradně za účelem jejich následného prodeje, nebo

c) přísná a dlouhodobá omezení podstatně brání konsolidující účetní jednotce ve

1. výkonu jejich práv, pokud jde o nakládání s majetkem nebo o řízení této účetní jednotky, nebo

2. výkonu jednotného řízení této účetní jednotky, jedná-li se o vztahy vzniklé na základě smlouvy uzavřené s účetní jednotkou nebo na základě zakladatelské či společenské smlouvy nebo stanov účetní jednotky nebo skládají-li se správní, řídicí či dozorčí orgány této účetní jednotky a jedné nebo více jiných účetních jednotek, ve kterých nevykonává vliv, převážně ze stejných osob vykonávajících funkci během účetního období až do sestavení konsolidované účetní závěrky.

(3) Konsolidující účetní jednotka nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud konsolidující účetní jednotka ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné, nebo její konsolidované účetní jednotky mohou být vyloučeny z konsolidace podle odstavce 2.

(4) Pro zahrnutí účetních jednotek pod společným vlivem do položek konsolidované účetní závěrky se přiměřeně použijí ustanovení odstavců 2 a 3.

(5) Účetní jednotky přidružené nemusejí být vykázány v položkách konsolidované účetní závěrky, je-li podíl konsolidující účetní jednotky na vlastním kapitálu účetní jednotky přidružené nevýznamný.

§ 22aa

(1) Konsolidující účetní jednotka nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud je současně konsolidovanou účetní jednotkou zahrnutou do konsolidačního celku jiné konsolidující osoby, která je konsolidující účetní jednotkou nebo konsolidující zahraniční osobou řídicí se právem členského státu Evropské unie (dále jen „jiná konsolidující účetní jednotka“), za předpokladu, že tato jiná konsolidující účetní jednotka drží

a) veškeré podíly konsolidující účetní jednotky; k akciím nebo podílům držným členy správního, řídicího nebo dozorčího orgánu na základě zvláštních právních předpisů, stanov nebo společenské smlouvy se nepřihlíží,

b) alespoň 90 % podílů konsolidující účetní jednotky a sestavení konsolidované účetní závěrky schválili ostatní akcionáři nebo společníci konsolidující účetní jednotky, nebo

c) méně než 90 % podílů konsolidující účetní jednotky a ostatní akcionáři nebo společníci držící určitý podíl v konsolidující účetní jednotce nepožádali nejpozději 6 měsíců před koncem účetního období o sestavení konsolidované účetní závěrky konsolidující účetní jednotky; tento podíl činí celkem alespoň 10 %.

(2) Podle odstavce 1 se postupuje, pokud jsou současně splněny tyto podmínky:

a) konsolidující účetní jednotka a všechny jí konsolidované účetní jednotky jsou konsolidovány v konsolidované účetní závěrce konsolidačního celku jiné konsolidující účetní jednotky,

b) konsolidovaná účetní závěrka podle písmene a) a konsolidovaná výroční zpráva jsou sestaveny jinou konsolidující účetní jednotkou a jsou ověřeny auditorem podle práva státu, kterým se tato jiná konsolidující účetní jednotka řídí,

c) konsolidovanou účetní závěrku podle písmene a) a konsolidovanou výroční zprávu podle písmene b) a zprávu auditora odpovědného za ověření této konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy konsolidující účetní jednotka zveřejní podle § 21a zákona; tyto účetní záznamy musí být zveřejněny v českém jazyce a

d) příloha v účetní závěrce konsolidující účetní jednotky obsahuje název a sídlo jiné konsolidující účetní jednotky, která konsolidovanou účetní závěrku podle písmene a) sestavila, a důvody nevytvoření konsolidačního celku.

(3) Požaduje-li se sestavení konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy pro účely informování zaměstnanců nebo jejich zástupců podle zvláštního právního předpisu anebo na žádost správních orgánů nebo soudu pro jejich potřeby, postup podle odstavců 1 a 2 se nepoužije.

(4) Účetní jednotky stanovené v § 19a odstavce 1 až 3 nepoužijí.

§ 23

(1) Konsolidující účetní jednotka je povinna pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít metody

a) plné konsolidace,

b) poměrné konsolidace, nebo

c) konsolidace ekvivalencí (protihodnotou).

(2) Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje ke konci rozvahového dne konsolidující účetní jednotky.

(3) Účetní závěrky konsolidující účetní jednotky a jí konsolidovaných účetních jednotek a účetních jednotek pod společným vlivem použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky sestavují tyto účetní jednotky v zásadě ke stejnému okamžiku. Předchází-li rozvahový den poslední účetní závěrky některé z konsolidovaných účetních jednotek a účetních jednotek pod společným vlivem o více jak 3 měsíce rozvahový den podle odstavce 2, jsou pro sestavení konsolidované účetní závěrky použity jimi sestavené účetní závěrky podle § 19 odst. 3 ke konci rozvahového dne konsolidující účetní jednotky. V případě účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, může uvedená doba činit až 6 měsíců.

(4) Délka účetního období při konsolidaci účetní závěrky musí být stejná. Dojde-li v průběhu účetního období ke změnám ve vymezení účetních jednotek, které mají povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky podle § 22 odst. 3, musí být tato informace uvedena v příloze v konsolidované účetní závěrce.

§ 62 - 67 Vyhlášky 500/2002 Sb.

(1) Do konsolidované účetní závěrky zahrnuje konsolidující účetní jednotka

a) konsolidované účetní jednotky, které s konsolidující účetní jednotkou tvoří konsolidační celek,

b) účetní jednotky pod společným vlivem a účetní jednotky přidružené, pokud se bude sestavovat konsolidovaná účetní závěrka.

(2) Konsolidační celek nevytváří konsolidující účetní jednotka v případech stanovených v § 22a a 22aa zákona.

Metody konsolidace

§ 63

(1) Konsolidace se provádí způsobem přímé konsolidace nebo po jednotlivých úrovních dílčích celků. Přímo konsolidací se rozumí konsolidace všech účetních jednotek najednou, bez využití konsolidovaných účetních závěrek případně sestavených za dílčí celky.

(2) Konsolidace po jednotlivých úrovních znamená, že se postupně sestavují konsolidované účetní závěrky za nižší celky, které pak vstupují do konsolidovaných účetních závěrek vyšších celků.

(3) Při sestavování konsolidované účetní závěrky se využívají tyto metody:

a) plná konsolidace, která se použije při zahrnutí konsolidované účetní jednotky do konsolidované účetní závěrky,

b) poměrná konsolidace, která se použije při zahrnutí účetní jednotky pod společným vlivem do konsolidované účetní závěrky,

c) konsolidace ekvivalencí (protihodnotou), která se použije při zahrnutí účetní jednotky přidružené do konsolidované účetní závěrky.

(4) Metoda plné konsolidace zahrnuje položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty účetních závěrek konsolidovaných účetních jednotek v plné výši, po jejich případném vyloučení, přetřídění a úpravách, do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky.

(5) Metoda poměrné konsolidace zahrnuje položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty účetních jednotek pod společným vlivem v poměrné výši odpovídající podílu konsolidující účetní jednotky na vlastním kapitálu těchto účetních jednotek, po jejich případném vyloučení, přetřídění a úpravách, do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky.

(6) Metoda konsolidace ekvivalencí znamená ocenění účasti konsolidující účetní jednotky na účetní jednotce přidružené ve výši podílu na vlastním kapitálu, po případném přetřídění a úpravách jednotlivých položek účetní závěrky.

(7) U účetních jednotek, které mají povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky, se zvolená metoda konsolidace může změnit pouze ve výjimečných případech. Takovou změnu uvede účetní jednotka v příloze v účetní závěrce s odůvodněním a s uvedením jejího vlivu na aktiva, pasiva a finanční situaci účetních jednotek zahrnutých do konsolidované účetní závěrky.

(8) Přetříděním se rozumí takové operace v účetních závěrkách účetních jednotek vstupujících do konsolidace, na jejichž základě je možno přiřadit k sobě v procesu konsolidace sourodé položky a sčítat je. Úpravami se rozumí operace ke sladění účetních metod v rámci konsolidace v případech, kdy odlišné metody by podstatným způsobem ovlivnily pohled na ocenění majetku a závazků v konsolidované účetní závěrce a na vykázaný výsledek hospodaření. Vyloučením se rozumí takové operace, které umožní, aby konsolidovaná účetní závěrka neobsahovala vzájemné transakce, které byly realizovány účetními jednotkami v konsolidaci. Jde zejména o vzájemné pohledávky, nákup a prodej zásob, dlouhodobého majetku, přijaté a vyplacené podíly na zisku, dary a další operace mezi účetními jednotkami, které mají významný vliv na konsolidovaný výsledek hospodaření.

(9) 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.

§ 64 Konsolidovaná účetní závěrka

(1) Konsolidovanou účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Součástí konsolidované účetní závěrky může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Konsolidovaná rozvaha zahrnuje nejméně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi doplněné o položky podle § 65. Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty zahrnuje nejméně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi doplněné o položky podle § 66 a výpočtové položky.

(2) Informace konsolidované účetní závěrky vycházejí z účetních závěrek konsolidující účetní jednotky, konsolidovaných účetních jednotek, účetních jednotek pod společným vlivem a účetních jednotek přidružených, konsolidovaných účetních závěrek dílčích celků a dalších údajů, které poskytují konsolidované účetní jednotky, účetní jednotky pod společným vlivem a účetní jednotky přidružené konsolidující účetní jednotce. Tyto dokumenty jsou účetními záznamy a uschovávají se po dobu úschovy konsolidované účetní závěrky.

(3) Konsolidovaná účetní závěrka se dokumentuje přehledem o způsobu transformace z účetních závěrek účetních jednotek, které mají povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky. Tento přehled je písemným záznamem a uchovává se po dobu úschovy konsolidované účetní závěrky.

(4) Pro uspořádání položek konsolidované účetní závěrky a jejich obsahové vymezení se použije uspořádání a obsahové vymezení položek účetní závěrky podle § 3 odst. 2 a 3 doplněné o položky, které vyplývají z konsolidace.

§ 65 Konsolidovaná rozvaha

(1) V konsolidované rozvaze se uvádí výše aktiv v ocenění sníženém o opravné položky a oprávky odděleně za běžné účetní období a minulé účetní období. Výše pasiv se uvádí za běžné účetní období a minulé účetní období.

(2) Rozvaha se podle použité metody konsolidace doplní o položky

a) Kladný konsolidační rozdíl,

b) Záporný konsolidační rozdíl,

c) Menšinový vlastní kapitál,

d) Menšinový základní kapitál,

e) Menšinové kapitálové fondy,

- f) Menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let,
- g) Menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období,
- h) Cenné papíry a podíly v ekvivalenci,
- i) Konsolidační rezervní fond,
- j) Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci.

§ 66 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty

(1) V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty se uvádí výše nákladů a výnosů odděleně za běžné účetní období a minulé účetní období.

(2) Výkaz zisku a ztráty se doplňuje

- a) v nákladových položkách o zúčtování kladného konsolidačního rozdílu,
- b) ve výnosových položkách o zúčtování záporného konsolidačního rozdílu,
- c) o menšinové podíly na výsledku hospodaření, o podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci, podle použité metody konsolidace.

Český účetní standard pro podnikatele 020 Konsolidovaná účetní závěrka

2. Vymezení pojmů pro účely postupů pro konsolidaci

2.1. V případě vymezení základních pojmů, například konsolidovaná účetní závěrka, konsolidační celek, konsolidující účetní jednotka, konsolidovaná účetní jednotka, účetní jednotka pod společným vlivem a účetní jednotka přidružená, účetní jednotka postupuje podle příslušných ustanovení zákona a vyhlášky.

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:

1. způsoby oceňování majetku a závazků,
2. požadavky na údaje určené pro konsolidaci, které předkládají konsolidované podniky,
3. 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.

4. Charakteristika a etapy plné konsolidace

4.1. Charakteristika plné metody konsolidace

Plnou metodou konsolidace se rozumí:

1. začlenění jednotlivých složek rozvahy a výkazů zisku a ztráty ovládaných a řízených osob v plné výši po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky,
2. vyloučení účetních případů mezi účetními jednotkami konsolidovaného celku, které vyjadřují vzájemné vztahy,
3. vykazování případného konsolidačního rozdílu a jeho odpis,
4. rozdělení vlastního kapitálu ovládaných a řízených osob a jejich výsledku hospodaření na podíl připadající ovládající a řídicí osobě a podíl menšinových držitelů podílových cenných papírů a podílů emitovaných konsolidovanými podniky,
5. vyloučení podílových cenných papírů a podílů, jejichž emitentem je ovládaná a řízená osoba, a vlastního kapitálu této osoby, který se váže k vylučovaným podílovým cenným papírům a podílům,
6. vypořádání podílů se zpětnou vazbou.

4.2. Etapy konsolidace plnou metodou

4.2.1. Přetřídění a úpravy položek účetních závěrek ovládajících a řídicích osob a ovládaných a řízených osob.

Přetřídění údajů za ovládající a řídicí osoby a za ovládané a řízené osoby se provede s ohledem na doplněné položky konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a jejich obsahovou náplň.

Úpravy se uskuteční podle vyhlášených principů oceňování v konsolidačních pravidlech. Úpravy tohoto charakteru se provedou pouze u těch ovládaných a řízených osob, jejichž oceňovací principy se odlišují od principů stanovených konsolidačními pravidly a podstatným způsobem by ovlivnily pohled na ocenění majetku v konsolidované účetní závěrce a vykázaný výsledek hospodaření. Údaje z účetní závěrky ovládaných osob, které mají sídlo v zahraničí a vedou účetnictví v cizí měně, se přepočítávají kursem platným ke dni, ke kterému je sestavována konsolidovaná účetní závěrka.

4.2.2. Úpravy ocenění aktiv a závazků ovládané a řízené osoby.

Líší-li se významně ocenění aktiv a závazků v účetnictví ovládaných osob od reálné hodnoty, provede se v souvislosti se stanovením konsolidačního rozdílu úprava ocenění na reálné hodnoty aktiv a závazků ke dni akvizice nebo ke dni zvýšení účasti na základním kapitálu. Do konsolidované účetní závěrky se zahrnou příslušná aktiva a závazky ovládané osoby v tomto upraveném ocenění. Pokud dojde k úpravám ocenění aktiv a závazků podle výše uvedeného, zároveň se provedou úpravy zachycující rozdíly z operací

po dni akvizice nebo zvýšení účasti na vlastním kapitálu, které vyplývají ze zahrnování příslušných aktiv nebo zúčtování příslušných závazků na vrub nebo ve prospěch výsledku hospodaření ovládané osoby v ocenění těchto položek v účetnictví ovládané osoby a těmito operacemi vyjádřenými (oceněnými) v návaznosti na upravené ocenění příslušných položek aktiv a závazků pro potřeby konsolidace.

4.2.3. Sumarizace údajů účetních závěrek ovládající osoby a ovládaných osob. Ovládající osoba sečte přetříděné a upravené údaje ze své účetní závěrky s přetříděnými a upravenými údaji účetních závěrek ovládaných osob.

4.2.4. Vyloučení vzájemných operací mezi ovládající a řídicí osobou a ovládanými a řízenými osobami.

4.2.4.1. Vyloučení účetních operací bez vlivu na výsledek hospodaření. Kompletně se vyloučí vzájemné pohledávky a závazky a náklady a výnosy v rámci konsolidačního celku, které mají významný vliv na stav majetku, závazků a výsledkové položky v konsolidované účetní závěrce.

4.2.4.2. Vyloučení účetních operací s vlivem na výši výsledku hospodaření.

Při sestavování konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty se vyloučí vzájemné operace mezi ovládající osobou a ovládanou osobou, respektive mezi ovládanými osobami navzájem, s významným vlivem na výsledek hospodaření konsolidačního celku, mimo jiné v těchto případech:

- a) prodej a nákup zásob v rámci konsolidačního celku,
- b) prodej a nákup dlouhodobého majetku v rámci konsolidačního celku,
- c) přijaté a vyplacené podíly na zisku v rámci konsolidačního celku.

Při použití plné metody konsolidace se vyloučí vzájemné operace mezi ovládající osobou a ovládanými osobami a také mezi ovládanými a řízenými osobami navzájem.

Vyloučení vzájemných operací s vlivem na výsledek hospodaření se provede v souladu s vyhlášenými konsolidačními pravidly.

V případě vylučování výsledku hospodaření realizovaného z nákupů a prodejů zásob v rámci konsolidačního celku je nutno opravit v konsolidované rozvaze a konsolidovaném výkazu zisku a ztráty ocenění zásob a výnosy dosažené z prodeje zásob. Pro účely této úpravy položek konsolidované účetní závěrky je možno využít pro úpravu výnosů a změnu ocenění zásob i průměrné rentability tržeb vypočítané u dodavatelů z celkového výsledku hospodaření nebo provozního výsledku hospodaření, popřípadě lze využít oborovou či výrokovou výnosovou rentabilitu dodavatele či jiný přesnější postup.

V případě vylučování výsledku hospodaření z nákupu a prodeje dlouhodobého majetku se výnosy z prodeje dlouhodobého majetku opraví o rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou u dodavatele. Zároveň se upraví oprávkky dlouhodobého majetku v konsolidované účetní závěrce.

O přijaté výnosy z podílů na zisku se sníží výnosová položka konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a zároveň zvýší nerozdělený zisk minulých let nebo sníží neuhrazená ztráta minulých let v konsolidované rozvaze.

4.2.5. Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl je rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidované účetní jednotky a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou, která vyplývá jako rozdíl reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti (dalšího pořízení cenných papírů nebo podílů). Za den akvizice se považuje den, od něhož začíná účinně ovládající osoba uplatňovat příslušný vliv nad konsolidovanou účetní jednotkou.

Konsolidační rozdíl se odepisuje do 20 let rovnoměrným odpisem, pokud neexistují důvody pro kratší dobu odpisování. Zvolená doba odpisování musí být spolehlivě prokazatelná a nesmí porušovat princip věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Odpisy konsolidačního rozdílu se vykazují ve zvláštní položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty.

4.2.6. Rozdělení konsolidovaného vlastního kapitálu a vyloučení cenných papírů a podílů.

Rozdělením vlastního kapitálu v konsolidované rozvaze se rozumí vyčlenění většinového podílu tvořeného součtem vlastního kapitálu ovládající osoby a jeho podílů na vlastním kapitálu ovládaných osob a jejich oddělení od menšinových podílů, tj. zbývajících podílů ostatních akcionářů a společníků obchodní korporace na vlastním kapitálu těchto konsolidovaných účetních jednotek. Podíly, jejichž emitentem je ovládaná osoba, a vlastní kapitál ovládané osoby, který se váže k podílům v držení ovládající osoby, se vyloučí z konsolidované rozvahy.

4.2.7. Menšinový vlastní kapitál

Jedná se o pasivní rozvahové položky, ve kterých se uvádějí menšinové podíly na vlastním kapitálu ovládaných osob v členění podílů na základním kapitálu, kapitálových fondech, fondech ze zisku, nerozděleném, popřípadě neuhrazeném, výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření běžného účetního období.

4.2.8. Rozdělení konsolidovaného výsledku hospodaření běžného období

Výsledek hospodaření běžného účetního období za konsolidační celek se v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty rozdělí v příslušném poměru na konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období vztahující se k ovládající osobě a na menšinový podíl na výsledku hospodaření vztahující se k ostatním akcionářům a společníkům ovládaných osob.

5. Konsolidace ekvivalenční metodou

5.1. Charakteristika konsolidace ekvivalenční metodou Touto metodou se rozumí následující úprava údajů účetní závěrky účetní jednotky, uplatňující podstatný vliv:

a) vyloučení podílů z rozvahy účetní jednotky uplatňující podstatný vliv, jejichž emitentem je konsolidovaná účetní jednotka pod podstatným vlivem, a jejich nahrazení samostatnou rozvahovou položkou podílů v ekvivalenci oceněných ve výši podílu na vlastním kapitálu konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem,

b) vypořádání rozdílu mezi oceněním podílů a konsolidační rozvahovou položkou podílu v ekvivalenci vykázaním:

ba) poměrné části výsledku hospodaření konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem ve výši podílové účasti účetní jednotky uplatňující podstatný vliv v samostatné položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty „Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci“ a v samostatné rozvahové položce „Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci“,

bb) konsolidačního rezervního fondu, který představuje akumulované podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci minulých let osob pod podstatným vlivem ode dne jejich akvizice. Konsolidační rezervní fond obsahuje též podíly konsolidované účetní jednotky na změnách v úhrnné výši ostatního vlastního kapitálu (tj. bez výsledku hospodaření) daného období.

5.3. Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci

Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci se týká výsledku hospodaření za běžné účetní období konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem a jeho výše se zjistí na základě podílové účasti účetní jednotky uplatňující podstatný vliv na konsolidovanou účetní jednotku pod podstatným vlivem a na základě skutečně dosaženého výsledku hospodaření za období konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem ode dne akvizice do konce účetního období v roce akvizice konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem. V následujících letech se konsolidovaný výsledek hospodaření v ekvivalenci stanoví jako součin podílové účasti a výsledku hospodaření konsolidovanou účetní jednotku pod podstatným vlivem za účetní období.

5.5. Při použití ekvivalenční metody se vyloučí prokazatelně zjiitelné vzájemné vztahy, které mají významný dopad na hodnotu vlastního kapitálu a výsledku hospodaření běžného období konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem.

5.6. Podíly na zisku obdržené od účetních jednotek konsolidovaných ekvivalenční metodou se vyloučí z výkazu zisku a ztráty účetní jednotky uplatňující podstatný vliv a zvýší se o jejich výši položka konsolidovaného rezervního fondu.

5.7. Konsolidační rozdíl se řeší stejně jako u plné metody.

6. Konsolidace poměrnou metodou

6.1. Poměrnou metodou konsolidace se rozumí

a) vzájemné vztahy včetně vypořádání podílů se zpětnou vazbou,

b) začlenění jednotlivých složek rozvahy a výkazu zisku a ztráty v poměrné výši odpovídající podílu ovládající osoby na osobě, která je ovládána ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na základním kapitálu ovládané osoby po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky,

c) vykázaní případného konsolidačního rozdílu a jeho opis,

d) vyloučení podílů, jejichž emitentem je osoba ovládaná ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na vlastním kapitálu ovládané nebo řízené osoby, a vlastního kapitálu, který se váže k vylučovaným podílům.

6.2. Etapy konsolidace poměrnou metodou

Etapy konsolidace poměrnou metodou jsou obdobné etapám použitým při konsolidaci plnou metodou s tím, že vyloučení vzájemných operací mezi osobou ovládanou ve shodě s další nebo dalšími osobami v konsolidačním celku a vyloučení podílů se zpětnou vazbou se provede pouze v poměrné výši odpovídající podílu ovládající osoby na osobě, která je ovládána ve shodě.

6.3. Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl se řeší stejně jako u plné metody.

7. Obecná pravidla

7.1. Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje za příslušné účetní období k datu řádné účetní závěrky konsolidující účetní jednotky.

7.2. Konsolidovaná rozvaha zahrnuje minimálně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi doplněné o položky podle § 65 vyhlášky. Ve zveřejňovaných údajích se uvede pouze souhrnná pasivní položka „Menšinový vlastní kapitál“ bez podrobnějšího členění.

7.3. Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty zahrnuje minimálně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi a výpočtové položky doplněné o položky podle § 66 vyhlášky.

Shrnutí

Konsolidovaná účetní závěrka podává informace o finanční situaci a výkonnosti skupiny podniků, jako by se jednalo o jednu účetní jednotku. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou = konsolidující účetní jednotka.

Povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky má účetní jednotka pokud je:

- Konsolidovaná účetní jednotka = ovládaná účetní jednotka, dceřiná společnost.
- Účetní jednotka pod společným vlivem = jednotka, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává společný vliv, společná účetní jednotka.
- Přidružená účetní jednotka = účetní jednotka, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv.

Legislativa uvádí výjimky z povinnosti sestavovat konsolidované účetní závěrky.

Ovládající a ovládaná osoba

Účetní jednotka je ovládající osobou, pokud vykonává rozhodující vliv na řízení jiné účetní jednotky, která je ovládanou osobou. Jednou z podmínek je, že ovládající osoba vlastní více než 50 % podíl. (podrobněji §74 – 79 zákona o obchodních korporacích).

Podstatný vliv

Podstatným vlivem se rozumí takový významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, jenž není rozhodující ani společný; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv.

Společný vliv

Společným vlivem se pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky rozumí takový vliv, kdy osoba v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolidačního celku ovládají jinou osobu, přičemž osoba vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této jiné osobě.

Skupina účetních jednotek

se skládá z konsolidující účetní jednotky (mateřská společnost) a konsolidovaných účetních jednotek dceřiná účetní jednotka).

Metody konsolidace

Existují tři základní metody konsolidace:

- Plná metoda.
- Ekvivalenční metoda.
- Poměrná metoda.

Plná metoda konsolidace

Plná metoda konsolidace se používá při konsolidaci účetních jednotek, ve kterých konsolidující účetní jednotka uplatňuje rozhodující vliv.

Majetek, závazky, náklady a výnosy jsou do konsolidovaných výkazů po úpravách, které se týkají např. vyloučení vzájemných operací nebo sladění účetních metod, zahrnuty v plné výši.

Příklad

Mateřský podnik M koupil 100% podíl v dceřiném podniku D. V rámci úprav se vyloučí hodnota podílu v rozvaze mateřského podniku oproti vlastnímu kapitálu dceřiného podniku. V rámci skupiny podniků jde o vzájemnou operaci.

Rozvaha k 31. 12. 20XX v mil. Kč	M	D	Úpravy	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	660	210	-180	690
Stálá aktiva	360	120		480
Dlouhodobý finanční majetek (pořizovací cena podílu v D)	180		-180	
Oběžná aktiva	120	90		210
Pasiva celkem	660	210	-180	690
Základní kapitál	350	180	-180	350
Výsledek hospodaření	210	0		210
Závazky	100	30		130

Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl je rozdíl mezi pořizovací cenou podílů dceřiné společnosti a jejich oceněním podle podílové účasti mateřské společnosti na výši vlastního kapitálu ke dni akvizice.

Výpočet

Konsolidační rozdíl = Pořizovací cena podílu - % podílu x VK dceřiné společnosti

Příklad

Mateřský podnik M koupil 100% podíl v dceřiném podniku D za 200 mil Kč.

Konsolidační rozdíl = 200 – 180 = 20

V rámci úprav se vyloučí hodnota podílu v rozvaze mateřského podniku oproti vlastnímu kapitálu dceřiného podniku, rozdíl mezi pořizovací cenou a podílem na vlastním kapitálu se zobrazí v konsolidované rozvaze jako goodwill.

Rozvaha k 31. 12. 20XX v mil. Kč	M	D	Úpravy	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	660	210	-180	690
Stálá aktiva	340	120		460
Dlouhodobý finanční majetek (pořizovací cena podílu v D)	200		-200	
Goodwill			20	20
Oběžná aktiva	120	90		210
Pasiva celkem	660	210	-180	690
Základní kapitál	350	180	-180	350
Výsledek hospodaření	210	0		210
Závazky	100	30		130

Menšinové podíly - Menšinový vlastní kapitál

Jedná se o pasivní rozvahové položky, ve kterých se uvádějí menšinové podíly na vlastním kapitálu ovládaných osob v případě, že mateřský podnik nevládní 100 % podíl v dceřiném podniku.

Příklad

Mateřský podnik vlastní 80 % podíl v dceřiné společnosti. Do konsolidované rozvahy zahrne mateřská společnost veškerá aktiva a závazky v plné výši, do vlastního kapitálu pouze 80 % podíl dceřiné společnosti. Zbývajících 20 %, které mateřská společnost nevládní, se vykáže v konsolidované rozvaze v položce „Menšinový vlastní kapitál“.

Mateřský podnik M koupil 80 % podíl v dceřiném podniku D za 200 mil Kč.

Konsolidační rozdíl = 200 – (180 x 0,8) = 56

Menšinový vlastní kapitál = 180 x 0,2 = 36

V rámci úprav se vyloučí hodnota podílu v rozvaze mateřského podniku oproti vlastnímu kapitálu dceřiného podniku, rozdíl mezi pořizovací cenou a podílem na vlastním kapitálu se zobrazí v konsolidované rozvaze jako goodwill. Menšinový vlastní kapitál je 20 % ze 180, tj. 36.

Rozvaha k 31. 12. 20XX v mil. Kč	M	D	Úpravy	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	660	210	-144	726
Stálá aktiva	340	120		460
Dlouhodobý finanční majetek (pořizovací cena podílu v D)	200		-200	
Goodwill			56	56
Oběžná aktiva	120	90		210
Pasiva celkem	660	210	-144	726
Základní kapitál	350	180	-180	350
Menšinový vlastní kapitál			36	36
Výsledek hospodaření	210	0		210
Závazky	100	30		130

Metoda ekvivalence

Metoda ekvivalence se používá v situaci, kdy mateřská společnost uplatňuje v přidružené společnosti podstatný vliv.

Metoda konsolidace ekvivalencí znamená ocenění účasti konsolidující účetní jednotky na účetní jednotce přidružené ve výši podílu na vlastním kapitálu, po případném přetřídění a úpravách jednotlivých položek účetní závěrky.

Nejdříve je třeba vypočítat položky konsolidační rozdíl, cenné papíry a podíly v ekvivalenci a podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci. Pokud je datum akvizice shodné s prvním použitím ekvivalenční metody, podíl na výsledku hospodaření je roven nule.

Výpočet

Cenné papíry a podíly v ekvivalenci = % podílu x vlastní kapitál přidruženého podniku

Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci = % podílu x výsledek hospodaření běžného období přidruženého podniku

Do konsolidovaných výkazů vstupují výkazy mateřské společnosti, doplněné o položky konsolidační rozdíl, cenné papíry v ekvivalenci a výsledek hospodaření v ekvivalenci.

Příklad

Mateřský podnik M zakoupil 30 % podíl v přidruženém podniku P za 100 mil Kč.

Konsolidační rozdíl = $100 - (0,3 \times 150) = 55$

Cenné papíry v ekvivalenci = $0,3 \times 150 = 45$

Výsledek hospodaření v ekvivalenci = 0 (datum akvizice je shodné s prvním použitím metody ekvivalence).

Rozvaha k 31. 12. 20XX v mil. Kč	M	P	Úpravy	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	560	210	0	560
Stálá aktiva	340	120		340
Dlouhodobý finanční majetek (pořizovací cena podílu v P)	100		-100	
Cenné papíry v ekvivalenci			45	45
Goodwill			55	55
Oběžná aktiva	120	90		120
Pasiva celkem	560	210	0	560
Základní kapitál	350	145		350
Výsledek hospodaření	120	5		120
Výsledek hospodaření v ekvivalenci				
Závazky	90	60		90

Poměrná konsolidace

Metoda poměrné konsolidace se používá, pokud mateřský podnik uplatňuje ve společné účetní jednotce společný vliv, např. dvě účetní jednotky vlastní každá 50 %.

Metoda poměrné konsolidace zahrnuje položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty účetních jednotek pod společným vlivem v poměrné výši, odpovídající podílu konsolidující účetní jednotky na vlastním kapitálu těchto účetních jednotek, po jejich případném vyloučení, přetřídění a úpravách, do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky.

Příklad

Mateřská společnost M získala 50 % vliv ve společném podniku S za 100 mil Kč.

Konsolidační rozdíl = $100 - (0,5 \times 150) = 25$

Do konsolidované rozvahy vstupují údaje mateřské společnosti a 50% hodnoty společného podniku.

Rozvaha k 31. 12. 20XX v mil. Kč	M	S	Úpravy	50 % společného podniku	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	560	210	-75	-105	590
Stálá aktiva	340	120		-60	400
Dlouhodobý finanční majetek (pořizovací cena podílu v S)	100		-100		
Goodwill			25		25
Oběžná aktiva	120	90		-45	165
Pasiva celkem	560	210	-75	-105	590
Základní kapitál	350	146	-73	-73	350
Výsledek hospodaření	120	4	-2	-2	120
Výsledek hospodaření v ekvivalenci					
Závazky	90	60		-30	120

Příklady k procvičování

Příklad 29 Konsolidační rozdíl

Účetní jednotka M zakoupila 100 % podíl v účetní jednotce D za 3 000 tis. Kč. Základní kapitál D ke dni akvizice činil 1 000 tis. Kč, nerozdělené zisky minulých let 900 tis. Kč a poměrná část výsledku hospodaření běžného období 150 tis. Kč.

Úkol: Vypočítejte konsolidační rozdíl.

$$\text{Konsolidační rozdíl} = 3000 - (1000 + 900 + 150) = 950$$

V konsolidované rozvaze se konsolidační rozdíl vykáže v aktivech jako goodwill.

Příklad 30 Konsolidační rozdíl, menšinové podíly

Účetní jednotka M zakoupila 80 % podíl v účetní jednotce D za 3 000 tis. Kč. Základní kapitál D ke dni akvizice činil 1 000 tis. Kč, nerozdělené zisky minulých let 900 tis. Kč a poměrná část výsledku hospodaření běžného období 150 tis. Kč.

Úkol: Vypočítejte konsolidační rozdíl a menšinové podíly.

$$\text{Konsolidační rozdíl} = 3000 - 0,8 \times (1000 + 900 + 150) = 1360$$

V konsolidované rozvaze se v aktivech vykáže jako goodwill.

$$\text{Menšinový vlastní kapitál} = 0,2 \times 2050 = 410$$

$$\text{Z toho: Menšinový podíl na základním kapitálu} = 200$$

$$\text{Menšinový podíl na nerozděleném zisku} = 180$$

$$\text{Menšinový podíl na výsledku hospodaření běžného období} = 30$$

V konsolidované rozvaze se menšinový podíl na vlastním kapitálu vykáže v pasivech.

Vyloučení vzájemných vztahů

Na konsolidovanou účetní závěrku je třeba se nahlížet jako na jeden celek, proto je nutné u podniků v konsolidačním celku vyloučit vzájemné vztahy, tj. vnitroskupinové transakce.

Při použití plné metody konsolidace je třeba vyloučit vzájemné pohledávky a závazky, vzájemně spotřebované a nespotebované dodávky. Nejčastější příklady jsou prodej a nákup zásob nebo prodej a nákup dlouhodobého majetku.

Příklad 31 Vyloučení vzájemných vztahů, plná metoda, spotřebované dodávky

Účetní jednotka M (mateřská společnost) má 100 % vliv v jednotce D (dceřiná společnost).

M prodala D během roku 2019 zásoby za 1 120, výrobní náklady činily 896. D prodala tuto dodávku do konce roku 2019 mimo skupinu za 1 260, ale zatím za tuto dodávku nezaplatila. V příkladu neuvažujte s daní s příjmu.

Úkol: Rozhodněte o vlivu uvedených transakcí na konsolidované výkazy.

Jedná je o vnitroskupinovou transakci, o spotřebovanou dodávku, protože D ji prodala mimo skupinu. Ve sloupcích M a D je nejdříve zobrazená výchozí situace v individuálních závěrkách, v úpravách se zobrazí vyloučení.

Předpokládejme, že:

M pořídila zásoby za 896, které zaplatila. Zásoby 896/Peníze -896

Zásoby prodala D: Vyskladnila zásoby: Zásoby -896/ Výsledek hospodaření -896

Vystavila fakturu: Pohledávky 1 120/ Výsledek hospodaření 1 120

D nakoupila zásoby: Zásoby 1 120 /Závazky 1 120

D prodala zásoby: Vyskladnila zásoby: Zásoby -1 120/ Výsledek hospodaření -1 120

Vystavila fakturu: Pohledávky 1 260/ Výsledek hospodaření 1 260

Úpravy v rámci skupiny: Vyloučení vzájemných pohledávek a závazků mezi M a D. V konsolidované rozvaze se transakce zobrazí tak, jako kdyby mezi M a D šlo o vnitropodnikovou dodávku.

Rozvaha k 31. 12. 2019	M Po prodeji zásob	D Při pořízení zásob	D Při prodeji zásob	Úpravy V rámci skupiny	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	224	1 120	1 260	-1 120	364
Zásoby		1 120			
Pohledávky	1 120		1 260	-1 120	1 260
Peníze	-896				-896
Pasiva celkem	224	1 120	1 260	-1 120	364
Výsledek hospodaření	1 120 (tržba) -896 (úbytek zásob) = 224		1 260 (tržba) -11 20 (úbytek zásob) =140		364
Závazky		1 120	1 120	-1 120	

Ve výkazu zisku a ztráty se v úpravách vyloučí výnosy M a ve stejné částce náklady D.

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	D	Úpravy v rámci skupiny	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
Výnosy	1 120	1 260	1 120	1 260
Náklady	(896)	(1 120)	-(1 120)	(896)
Výsledek hospodaření	224	140	0	364

Příklad 32 Vyloučení vzájemných vztahů, plná metoda, nespotřebované dodávky

Účetní jednotka M (mateřská společnost) má 100 % vliv v jednotce D.

M prodala D během roku 2019 zásoby v hodnotě 1 120, výrobní náklady činily 896 (marže 20%). D dodávku do konce roku 2019 mimo skupinu neprodala, ale zaplatila za ni. V příkladu neuvažujte s daní s příjmu.

! Upravte si zadání, 20% marže neplatí

Úkol: Rozhodněte o vlivu uvedených transakcí na konsolidované výkazy.

Předpokládejme, že:

M pořídila zásoby za 896, které zaplatila. Zásoby 896/Peníze -896

Zásoby prodala D: Vyskladnila zásoby: Zásoby -896/ Výsledek hospodaření -896

Vystavila fakturu: Pohledávky 1 120/ Výsledek hospodaření 1 120

D nakoupila zásoby: Zásoby 1 120 /Závazky 1 120

D zaplatila závazek: Závazky -1 120/ Peníze -1 120

Úpravy v rámci skupiny: Snížení hodnoty zásob o 224, tj. „vnitropodnikový“ zisk, kdy M předprodala zásoby D. Stejně je třeba snížit konsolidovaný výsledek hospodaření.

Rozvaha k 31. 12. 2019	M Po prodeji zásob	M Po úhradě pohledávky	D Při pořízení zásob	D Úhrada zásob	Úpravy V rámci skupiny	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	224				-224	0
Zásoby			1 120		-224	896
Pohledávky	1 120					
Peníze	-896	224		-1 120		-896
Pasiva celkem	224				-224	0
Výsledek hospodaření	1 120 (tržba) -896 (úbytek zásob) = 224	224			-224	
Závazky			1 120	-1 120		

Ve výkazu zisku a ztráty se v úpravách vyloučí výnosy a náklady M, zásoby zůstávají ve skupině.

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	D	Úpravy v rámci skupiny	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
Výnosy	1 120	0	-1 120	0
Náklady	(896)	0	-(896)	0
Výsledek hospodaření	224	0	-224	0

Příklad 33 Prodej dlouhodobého hmotného majetku, plná metoda

Účetní jednotka M (mateřský podnik) má 100 % vliv v jednotce D (dceřiný podnik).

M pořídila k 1. 1. 2019 dlouhodobý hmotný majetek, který ihned prodala D za 560 tis. Kč. Majetek se odepisuje po dobu 4 let. D do konce roku majetek zaplatila. V příkladu neuvažujte s daní z příjmu.

Úkol: Rozhodněte o vlivu uvedených transakcí na konsolidované výkazy.

Předpokládejme, že:

M zakoupila majetek: Hmotné movité věci + 560/Peníze -560

M prodala majetek: Peníze + 560/Výnosy + 560

Doúčtování ZC: Náklady +560/Oprávký + 560

Vyřazení majetku: Oprávký -560/Hmotné movité věci -560.

D zakoupila majetek: Hmotné movité věci + 560/Peníze -560

Odpis majetku za běžné období: Náklady + 140/Oprávký + 140

Rozvaha k 31. 12. 2019	M	D	D	Konsolidovaná rozvaha
	Po prodeji majetku	Nákup majetku	Odpis za běžné období	
Aktiva celkem		0		-140
Hmotný majetek	0	560	-140	420
Pohledávky				
Peníze	0	-560		-560
Pasiva celkem		0		-140
Výsledek hospodaření	0		-140	-140
Závazky				

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	D	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
Výnosy	0	0	0
Náklady	0	-140	-140
Výsledek hospodaření	0	-140	-140

Příklad 33A Prodej dlouhodobého hmotného majetku, plná metoda

Účetní jednotka M (mateřský podnik) má 100 % vliv v jednotce D (dceřiný podnik).

M pořídila k 1. 1. 2019 dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 560 tis. Kč, který ihned prodala D za 720 tis. Kč. Majetek se odepisuje po dobu 4 let. D do konce roku majetek zaplatila. V příkladu neuvažujte s daní z příjmu.

Úkol: Rozhodněte o vlivu uvedených transakcí na konsolidované výkazy.

Předpokládejme, že:

M zakoupila majetek: Hmotné movité věci + 560/Peníze -560

M prodala majetek: Peníze + 720/Výnosy + 720

Doúčtování ZC: Náklady +560/Oprávký + 560

Vyřazení majetku: Oprávký -560/Hmotné movité věci -560.

D zakoupila majetek: Hmotné movité věci + 720/Peníze -720

Odpis majetku za běžné období: Náklady + 180/Oprávký + 180

Úpravy v rámci skupiny: V rámci konsolidačního celku je třeba upravit hodnotu dlouhodobého majetku o rozdíl mezi pořizovací cenou M a D,

720 – 560 = 160 tj. vnitropodnikový zisk.

Dále je třeba upravit odpisy: 560 / 4 = 140; 180 – 140 = 40

Rozvaha k 31. 12. 2019	M Po prodeji majetku	D Nákup majetku	D Odpis za běžné období	Úprava v rámci skupiny Ocenění majetku	Úprava v rámci skupiny Odpisy	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	160	0	-180	-160	40	-140
Hmotný majetek	0	720	-180	-160	+40	420
Pohledávky						
Peníze	160	-720				-560
Pasiva celkem	160	0	-180	-160	40	-140
Výsledek hospodaření	Tržby z prodeje 720 - Zůstatková cena 560 = 160		-180	-160	+ 40	-140
Závazky						

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	D	Úprava v rámci skupiny Snížení odpisů	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
Výnosy	0	0		0
Náklady	0	(180)	40	(140)
Výsledek hospodaření	0	-180	40	-140

Příklad 34 Konsolidované výkazy, plná metoda, datum akvizice shodné s datem konsolidace

Účetní jednotka M (mateřský podnik) pořídila k 31. 12. 2019 100 % podíl v účetní jednotce D (dceřiný podnik).

Úkol: Sestavte konsolidované výkazy k 31. 12. 2019.

Rozvaha k 31. 12. 2019	M	D	Úpravy	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	15 000	3 000	-2 700	15 300
Hmotná aktiva	6 000	1 000		7 000
Finanční investice	4 000	-	-4 000	
Goodwill			1 300	1 300
Oběžná aktiva	5 000	2 000		7 000
Pasiva celkem	15 000	3 000	-2 700	15 300
Základní kapitál	5 500	2 000	-2 000	5 500
Nerozdělený zisk	5 000	500	-500	5 000
VH běžného období	1 500	200	-200	1 500
Závazky	3 000	300		3 300

Goodwill (konsolidační rozdíl) = 4 000 – (2 000 + 500 + 200) = 1 300

Pokud se datum akvizice rovná datu sestavení konsolidované účetní závěrky, náklady a výnosy D jsou nulové. Po sestavení výkazu zisku a ztráty vždy překontrolujte, zda máte shodný výsledek hospodaření v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty.

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	D	Úpravy v rámci skupiny	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
			Vyloučení nákladů a výnosů D	
Tržby	10 000	6 000	-6 000	10 000
Náklady na prodané zboží	(5 000)	(3 000)	-(3 000)	(5 000)
Odpisy	(2 000)	(1 000)	-(1 000)	(2 000)
Mzdové náklady	(1 500)	(1 800)	-(1 800)	(1 500)
VH běžného období	1 500	200	-200	1 500

Příklad 35 Konsolidované výkazy, plná metoda, datum akvizice rozdílné od data konsolidace

Účetní jednotka M (mateřský podnik) pořídila k 30. 6. 2019 100 % podíl v účetní jednotce D (dceřiný podnik).

Úkol: Sestavte konsolidované výkazy k 31. 12. 2019.

Rozvaha k 31. 12. 2019	M	D	Úpravy Převod poměrné části VH běžného období v D	Úpravy v rámci skupiny Vyloučení podílu M, goodwill k datu akvizice	Úpravy v rámci skupiny Odpis goodwillu	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	15 000	3 000	0	-2 600	-140	15 260
Hmotná aktiva	6 000	1 000				7 000
Finanční investice	4 000	-		-4 000		
Goodwill				1 400	-140	1 260
Oběžná aktiva	5 000	2 000				7 000
Pasiva celkem	15 000	3 000	0	-2 600	-140	15 260
Základní kapitál	5 500	2 000		-2 000		5 500
Nerozdělený zisk	5 000	500	+100	-600		5 000
VH běžného období	1 500	200	-100		-140	1 460
Závazky	3 000	300				3 300

Datum akvizice je 30. 6. běžného roku. Na začátku je třeba převést poměrnou část výsledku hospodaření běžného období D do nerozděleného zisku.

Za předpokladu, že se zisk tvoří rovnoměrně během roku, tak bude zisk běžného období k datu akvizice 100.

Goodwill (konsolidační rozdíl) k datu akvizice = 4 000 – (2 000 + 500 + 100) = 1 400

Goodwill se odepisuje v souladu s § 56 vyhlášky 500/2002 Sb.,

Doba odepisování goodwillu je 60 měsíců, odpis za rok 2019 = (1 400 / 60) x 6 = 140

Do výkazu zisku a ztráty se poměrně provede úprava, která souvisí s převodem poměrné části zisku do výsledku hospodaření minulých let. Přepočteme náklady i výnosy.

Je třeba překontrolovat, jestli se výsledek hospodaření ve výkazu zisku a ztráty rovná výsledku hospodaření v rozvaze.

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	D	Úpravy v rámci skupiny Úprava výnosů a nákladů D	Úpravy v rámci skupiny Odpis goodwillu	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
Tržby	10 000	6 000	-3 000		13 000
Náklady na prodané zboží	(5 000)	(3 000)	-(1 500)		(6 500)
Odpisy	(2 000)	(1 000)	-(500)	(140)	(2 640)
Mzdové náklady	(1 500)	(1 800)	-(900)		(2 400)
VH běžného období	1 500	200	-100	-140	1 460

Příklad 36 Konsolidované výkazy – datum akvizice shodné s datem konsolidace, plná metoda, menšinové podíly

Účetní jednotka M (mateřský podnik) pořídila k 31. 12. 2019 80% podíl v účetní jednotce D (dceřiný podnik).

Úkol: Sestavte konsolidované výkazy k 31. 12. 2019.

Rozvaha k 31. 12. 2019	M	D	Úpravy v rámci skupiny Vyloučení podílu M, goodwill, menšinový podíl	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	15 000	3 000	-2 160	15 840
Hmotná aktiva	6 000	1 000		7 000
Finanční investice	4 000	-	- 4 000	
Goodwill			1 840	1 840
Oběžná aktiva	5 000	2 000		7 000
Pasiva celkem	15 000	3 000	-2 160	15 840
Základní kapitál	5 500	2 000	-2 000	5 500
Nerozdělený zisk	5 000	500	-500	5 000
VH běžného období	1 500	200	-200	1 500
Menšinový vlastní kapitál			540	540
Závazky	3 000	300		3 300

Goodwill (konsolidační rozdíl) = 4 000 – 0,8 x (2 000 + 500 + 200) = 1 840

Menšinový podíl na vlastním kapitálu D = 0,2 x 2 700 = 540

Výnosy a náklady D jsou 0, datum akvizice se rovná datu konsolidace.

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	D	Úpravy v rámci skupiny Vyloučení výnosů a nákladů D	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
Tržby	10 000	6 000	-6 000	10 000
Náklady na prodané zboží	(5 000)	(3 000)	-(3 000)	(5 000)
Odpisy	(2 000)	(1 000)	-(1 000)	(2 000)
Mzdové náklady	(1 500)	(1 800)	-(1 800)	(1 500)
VH běžného období	1 500	200	-200	1 500

Příklad 37 Konsolidované výkazy, metoda ekvivalence, datum akvizice shodné s datem konsolidace

Účetní jednotka M (mateřský podnik) pořídila k 31. 12. 2019 30% podíl v účetní jednotce P (přidružený podnik).

Úkol: Sestavte konsolidované výkazy k 31. 12. 2019.

Rozvaha k 31. 12. 2019	M	P	Úpravy Vyloučení podílu M Goodwill CP v ekvivalenci	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	15 000	3 000	0	15 000
Hmotná aktiva	6 000	1 000		6 000
Finanční investice	4 000	-	- 4 000	
Cenné papíry v ekvivalenci			810	810
Goodwill			3 190	3 190
Oběžná aktiva	5 000	2 000		5 000
Pasiva celkem	15 000	3 000	0	15 000
Základní kapitál	5 500	2 000		5 500
Nerozdělený zisk	5 000	500		5 000
VH běžného období	1 500	200		1 500
Závazky	3 000	300		3 000

Konsolidační rozdíl = 4 000 – (0,3 x 2 700) = 3 190

Cenné papíry v ekvivalenci = 0,3 x 2 700 = 810

Výsledek hospodaření v ekvivalenci = 0 (datum akvizice je shodné s prvním použitím metody ekvivalence).

Do konsolidované rozvahy se zahrnou údaje mateřské společnosti, rozšířené o Cenné papíry v ekvivalenci a goodwill.

Do konsolidovaného výkazu zisku a ztráty se zahrnou údaje mateřské společnosti.

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	P	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
Tržby	10 000	6 000	10 000
Náklady na prodané zboží	(5 000)	(3 000)	(5 000)
Odpisy	(2 000)	(1 000)	(2 000)
Mzdové náklady	(1 500)	(1 800)	(1 500)
VH běžného období	1 500	200	1 500

Příklad 38 Konsolidované výkazy, poměrná metoda

Účetní jednotka M (mateřský podnik) pořídila k 1. 1. 2019 50 % podíl v účetní jednotce S, (společný podnik), získala tak společný vliv s jiným vlastníkem.

Úkol: Sestavte konsolidované výkazy k 31. 12. 2019.

Rozvaha k 31. 12. 2019	M	S	Úpravy Vyloučení podílu M Goodwill K datu akvizice	Úpravy 50 % společného podniku	Úpravy Odpis goodwillu	Konsolidovaná rozvaha
Aktiva celkem	15 000	3 000	-1 250	-1 500	-550	14 700
Hmotná aktiva	6 000	1 000		-500		6 500
Finanční investice	4 000	-	-4 000			
Goodwill			2 750		-550	2 200
Oběžná aktiva	5 000	2 000		-1 000		6 000
Pasiva celkem	15 000	3 000	-1 250	-1 500	-550	14 700
Základní kapitál	5 500	2 000	-1 000	-1 000		5 500
Nerozdělený zisk	5 000	500	-250	-250		5 000
VH běžného období	1 500	200		-100	-550	1 050
Závazky	3 000	300		-150		3 150

Datum akvizice je 1. 1. běžného roku, konsolidovaná účetní závěrka je sestavená k 31. 12. Je třeba uvažovat s náklady a výnosy běžného období a odpisem goodwillu.

Goodwill (konsolidační rozdíl) k datu akvizice = 4 000 – 0,5 x (2 500) = 4 000 – 1 250 = 2 750

Odpis goodwillu = (2 750/60) x 12 = 550

Do konsolidovaného výkazu zisku a ztráty se zahrnou výnosy a náklady M, 50% výnosů a nákladů S a odpis goodwillu.

Výkaz zisku a ztráty 31. 12. 2019	M	S	Úpravy Vyloučení poměrné části výnosů a nákladů S	Úpravy Odpis goodwillu	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
Tržby	10 000	6 000	-3000		13 000
Náklady na prodané zboží	(5 000)	(3 000)	-(1 500)		(6 500)
Odpisy	(2 000)	(1 000)	-(500)	(550)	(3 050)
Mzdové náklady	(1 500)	(1 800)	-(900)		(2 400)
VH běžného období	1 500	200	-100	-550	1050