

# Obsah a forma konsolidované účetní závěrky

Čermák Jan, Drahuský Marek, Ďurčová Simona,  
Knapová Kristýna, Knobová tereza

## 1 Úvod

Konsolidovaná účetní závěrka představuje účetní závěrku sestavenou za skupinu kapitálově provázaných podniků, které tvoří jeden ekonomický celek. Její funkcí je informovat investory podniků ve skupině, případně další uživatele účetních informací o majetkové a finanční pozici celé skupiny, jako by šlo o jediný podnik. Při jejím sestavení jsou tedy agregovány údaje o majetku, finanční situaci a hospodářském výsledku jednotlivých právních subjektů zahrnutých do konsolidačního celku, při eliminaci všech vztahů uvnitř celku. Konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřena auditorem.

Zákon o účetnictví stanovuje povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku konsolidující účetní jednotce – tedy takové jednotce, která je obchodní společností a je řídicí osobou nebo ovládající osobou.

Konsolidovanou účetní závěrku tvoří:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha včetně přehledu o peněžních tocích.

Konsolidaci lze uskutečňovat podle příslušné konsolidační metody, a to buď způsobem přímé konsolidace, nebo konsolidace postupné po jednotlivých úrovních dílčích konsol-

idačních celků.

Přímou konsolidací se rozumí konsolidace všech účetních jednotek konsolidačního celku najednou.

Konsolidace po jednotlivých úrovních dílčích konsolidačních celků. Dochází k postupné konsolidaci po jednotlivých úrovních. Tento postup konsolidace je označován jako konsolidace postupná.

Jednou zvolený způsob konsolidace se nemá měnit a má být důsledně a trvale používán u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek.

## 2 Metody konsolidace

- metoda plné konsolidace
- metoda ekvivalence
- metoda poměrné konsolidace

### 2.1 Metoda plné konsolidace

Metoda plné konsolidace vychází z předpokladu dominantního postavení mateřského podniku nad dceřiným podnikem, prostřednictvím něhož mateř. podnik rozhoduje o veškerém majetku a závazcích bez ohledu na to, že nedrží 100

### 2.2 Metoda ekvivalence

Metoda ekvivalence předpokládá, že mateřský podnik uplatňuje v přidruženém pouze podstatný vliv, tj. nekontroluje ho v plné míře. Je postavena na principu přecenění cenných

papírů, jejichž emitentem je přidružený podnik poměrnou částí vlastního jmění tohoto podniku.

V České republice je tato metoda zařazena mezi konsolidační metody. Některé země i mezinárodní účetní standardy však ekvivalenční metodu za konsolidační metodu nepovažují.

## 2.3 Metoda poměrné konsolidace

Poměrná konsolidace - použije se při zahrnutí podniku, který je celý ovládán ve shodě s dalšími podniky, pokud tyto podniky mají shodný podíl na základním kapitálu ovládaného podniku,

## 3 Etapy

Celý proces konsolidace probíhá ve čtyřech fázích (etapách):

### 3.1 První fáze

V první fázi je nutné vymezit potenciální konsolidační celek, který se skládá z mateřského podniku, dceřiných a přidružených podniků. Mateřský podnik - podnik, který drží v jiném podniku 20 a více % podíl na ZK Dceřiný podnik - podnik, ve kterém mateř. podnik uplatňuje přímo nebo nepřímo rozhodující vliv, tj. vlastní více než 50 % akcií či podílů na ZK Přidružený podnik - podnik, ve kterém mateřský uplatňuje podstatný vliv, tj. drží min. 20 % a max. 50 % podílu na ZK.

Osvobozeny od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku jsou podniky, které účtují podle jiné osnovy a postupů účtování, vstupují do likvidace, konkurzu nebo vyrovnání, mají sídlo na území jiného státu a nedosáhly alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (podle zákona o účetnictví):

- výše čistého obrátu činila více než 700 mil. Kč

- výše jejich brutto aktiv činila více než 350 mil. Kč
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 250.

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje na podkladě účetních závěrek podniku mateřského, dceřiného a přidruženého za příslušné účetní období ke dni účetní závěrky mateřského podniku. Potenciální konsolidační celek se po provedení všech úprav testuje, zda jsou splněny výše uvedené podmínky.

### 3.2 Druhá fáze

V druhé fázi probíhá:

- analýza vztahů mezi podniky konsolidačního celku
- určení konsolidačních metod a systému konsolidace
- stanovení konsolidačních pravidel (sestavuje je a vyhláší mateř. podnik - úprava položek rozvahy a výsledovky, popis oceňování majetku a závazků, volba přepočtu kurzových rozdílů, způsob odepisování apod.)

### 3.3 Třetí fáze

Třetí fáze je prováděcí, tj. nastává:

- přetřídění účtů mateřského podniku
- vypořádání rozdílů po první konsolidaci
- vyloučení cenných papírů a vkladů a jejich nahrazení podílem na vlastním jmění přidruženého podniku
- vypořádání HV přidruženého podniku za běžné účetní období
- akumulované HV minulých let

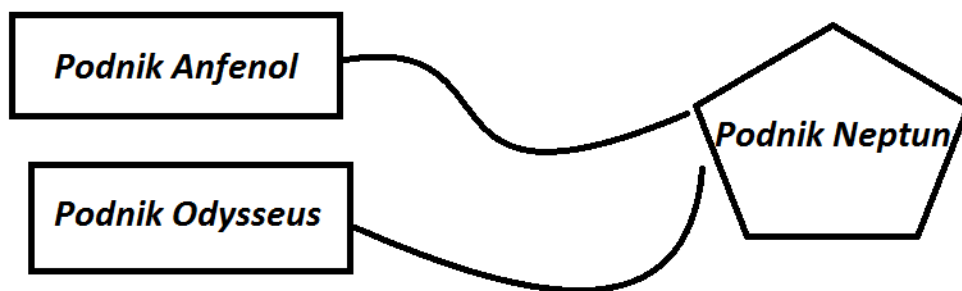
### 3.4 Čtvrtá fáze

Čtvrtá fáze je závěrečná, tj. nastává:

- sestavení konsolidované rozvahy, výsledovky a přílohy
- zveřejnění údajů
- audit

Význam a důsledek konsolidace:

Obrázek 1: Význam a důsledek konsolidace



### 3.5 Akvizice z hlediska účetního

Akvizici lze z účetního pohledu provést koupí nebo vkladem podílů. V praktickém příkladu první podnik získá druhý, nový podniku vlastní společně všichni akcionáři obou dříve nezávislých podniků. Celkový majetek se nezmění a účetně nevzniká pozitivní rozdíl mezi kupní cenou podniku a reálnou cenou kupovaného podniku.

Případová studie k vysvětlení základního účetního principu konsolidace:

Dispozice:

Obrázek 2: Akvizice z hlediska účetního

|                              |    |           |
|------------------------------|----|-----------|
| <b>Podnik Anfenol</b>        |    |           |
| Fixní aktiva                 | 40 |           |
| Pracovní kapitál             | 10 |           |
| <b>CELKEM</b>                |    | <b>50</b> |
| Vlastní kapitál              | 50 |           |
| <b>CELKEM</b>                |    | <b>50</b> |
| <b>Podnik Neptun</b>         |    |           |
| Fixní aktiva                 | 20 |           |
| Pracovní kapitál             | 2  |           |
| <b>CELKEM</b>                |    | <b>22</b> |
| Vlastní kapitál              | 22 |           |
| <b>CELKEM</b>                |    | <b>22</b> |
| <b>Spojený podnik z obou</b> |    |           |
| Fixní aktiva                 | 60 |           |
| Pracovní kapitál             | 12 |           |
| <b>CELKEM</b>                |    | <b>72</b> |
| Vlastní kapitál              | 72 |           |
| <b>CELKEM</b>                |    | <b>72</b> |

Podnik Anfenol koupil 100 % podniku Odysseus, a to k rozvahovému dni obou podniků 3.prosince 2012.

Přehled bilančních položek ukazuje obrázek 3.

Obrázek 3: Přehled bilančních položek

| <b>Rozvahová položka</b>  | <b>Mateřský podnik(tis. €)</b> | <b>Dceřiný podnik(tis.€)</b> |
|---------------------------|--------------------------------|------------------------------|
| Podíly v dceřiném podniku | 1 600 000                      | x                            |
| DHM                       | 240 000                        | 1340000                      |
| Pohledávky                | 30000                          | 200000                       |
| Peníze                    | 100000                         | 50000                        |
| Zásoby                    | 200000                         | 10000                        |
| <b>AKTIVA CELKEM</b>      | <b>2170000</b>                 | <b>1600000</b>               |
| Základní kapitál          | 170000                         | 1600000                      |
| Nerozdělený zisk          | 2000000                        | x                            |
| <b>PASIVA CELKEM</b>      | <b>2170000</b>                 | <b>2170000</b>               |

## 4 Proces konsolidace

Obrázek 4: Proces konsolidace

| Bilanční položka         | Mateřský podnik  | Dceřiný podnik   | Úprava po konsolidaci | Konsolidovaný výkaz |
|--------------------------|------------------|------------------|-----------------------|---------------------|
| Hmotná aktiva            | 240 000          | 1 340 000        |                       | 1 580 000           |
| Podíly v dceřiných spol. | 1 600 000        | 0                | -1 600 000            | 0                   |
| Krátkodobá aktiva        | 330 000          | 260 000          |                       | 590 000             |
| <b>AKTIVA CELKEM</b>     | <b>2 170 000</b> | <b>1 600 000</b> | <b>0</b>              | <b>2 170 000</b>    |
| Základní kapitál         | 170 000          | 1 600 000        | -1 600 000            | 170 000             |
| Nerozdělený zisk         | 2 000 000        | 0                |                       | 2 000 000           |
| <b>PASIVA CELKEM</b>     | <b>2 170 000</b> | <b>1 600 000</b> |                       | <b>2 170 000</b>    |

Sestavení konsolidované rozvahy probíhá podle následujících pravidel:

1. Jednotlivé účetní rozvahy je nutno připravit tak, aby byla sestavena dle stejných účetních pravidel.
2. Vyloučit pořizovací cenu investic proti vlastníkům kapitálu dceřiného podniku a uznat goodwill z pořízení podílu v dceřiném podniku.
3. Sečíst veškerá aktiva i pasiva mateřského i dceřiných podniků v plné výši.
4. Provést úpravy o vnitropodnikové transakce.
5. Základní kapitál je vždy základním kapitálem mateřského podniku.
6. Nakonec vykázat menšinové podíly.