



## Interpretace Národní účetní rady

### I-36 Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu

---

*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.*

---

#### Popis problému

1. Cílem této interpretace je stanovit postup pro vyčíslení konsolidačního rozdílu při prvním sestavení konsolidované účetní závěrky, jejíž povinnost pro účetní jednotku vznikla až několik let po datu akvizice. Tato interpretace není zaměřena na účetní jednotky, které již před pořízením podílu v dceřiném, přidruženém nebo společném podniku sestavovaly konsolidovanou účetní závěrku. Tyto účetní jednotky postupují v souladu s ustanoveními ČÚS 020.
2. Český účetní standard č. 020 definuje konsolidační rozdíl jako rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidované účetní jednotky a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou (tj. rozdíl reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu) ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti. Datum akvizice pak ČÚS 020 definuje jako den, od něhož začíná účinně ovládající osoba uplatňovat příslušný vliv nad konsolidovanou účetní jednotkou.
3. České předpisy zcela opomíjejí skutečnost, že povinnost konsolidovat může účetní jednotce vzniknout až řadu let po akvizici konsolidované účetní jednotky, a to nejen v důsledku snížení limitů pro povinnou konsolidaci od roku 2016.
4. Interpretace řeší primárně otázku, jak stanovit hodnotu konsolidačního rozdílu ve výchozí konsolidované rozvaze v případech, kdy:
  - (a) mezi akvizicí a sestavením první konsolidované účetní závěrky je značná časová prodleva, a zároveň
  - (b) zjištění reálných hodnot získaných aktiv a závazků by bylo pro konsolidující účetní jednotku prakticky neproveditelné, nebo

- (c) by náklady na získání této informace převýšily její ekonomickou relevanci a užitek pro uživatele účetní závěrky.

## Řešení

5. První konsolidovaná účetní závěrka musí obsahovat i srovnatelné období. Aby bylo možné uvést ve všech výkazech tvořících konsolidovanou účetní závěrku i údaje za srovnatelné období, je nutné sestavit i konsolidovanou rozvahu k prvnímu dni srovnatelného období (dále jen „Výchozí konsolidovaná rozvaha“).
6. Výpočet konsolidačního rozdílu je definovaný v ČÚS 020 jako rozdíl mezi původní pořizovací cenou investice a reálnou hodnotou aktiv a závazků dceřiného podniku k datu akvizice a při každém dalším navýšení podílu.
7. Každý dílčí takto stanovený konsolidační rozdíl (kladný i záporný) je odpisován po dobu stanovenou účetní jednotkou, avšak nejvýše 20 let. Účetní jednotka určí dobu odpisování konsolidačního rozdílu pro každý podnik ve skupině s přihlédnutím k důvodu jeho akvizice a způsobu stanovení pořizovací ceny. Za dobu mezi okamžikem pořízení (navýšení) podílu a datem první konsolidované rozvahy bude odpis konsolidačního rozdílu promítnut rozvahově oproti položce konsolidovaného nerozdělenému výsledku hospodaření minulých let. V dalších obdobích již bude konsolidační rozdíl odpisován výsledkově.
8. Náhradním způsobem, jehož vhodnost může účetní jednotka zvážit vzhledem k předmětu akvizice, času uplynulého od akvizice a nákladům, proveditelnosti přecenění a přínosům z něj, je stanovení hodnoty konsolidačního rozdílu k datu výchozí konsolidované rozvahy ve dvou krocích, které jsou vzájemně závislé a tudíž neoddelitelné.
9. Prvním krokem je výpočet rozdílu mezi historickou pořizovací cenou (respektive součtem všech dílčích pořizovacích cen) podílu v dceřiném podniku a podílem na účetní hodnotě vlastního kapitálu k datu výchozí konsolidované rozvahy. Podílem se rozumí velikost podílu k datu výchozí konsolidované rozvahy.
10. Druhým krokem je průčtování výsledku (kladného či záporného) z kroku 1 oproti nerozděleným ziskům minulých let. Výsledkem tohoto postupu je nulový konsolidační rozdíl ve výchozí konsolidované rozvaze.
11. Jsou-li v důsledku jednorázového odepsání konsolidačního rozdílu vykázány neuhrazené ztráty minulých let či přímo záporný vlastní kapitál, účetní jednotka prověří, zdali tato hodnota odpovídá věrnému a poctivému obrazu finanční situace konsolidačního celku. Pokud by v důsledku zvoleného náhradního způsobu stanovení konsolidačního rozdílu měla být negativně a neoprávněně ovlivněna finanční situace konsolidačního celku, není pravděpodobně zvolený náhradní způsob vhodným pro stanovení konsolidačního rozdílu daného konsolidačního celku a konsolidující účetní jednotka by měla postupovat podle pravidel ČÚS 020.
12. Sestavuje-li účetní jednotka konsolidovanou účetní závěrku, zahrne do ní i přidružené a společné podniky. I v těchto případech je nutné stanovit konsolidační rozdíl. Protože ČÚS 020 nerozlišuje při vyčíslení a odpisování konsolidačního rozdílu mezi dceřinými, přidruženými a společnými podniky, je možné výše popsany postup použít na všechny typy podniků, které jsou součástí konsolidované účetní závěrky.
13. V příloze k první konsolidované účetní závěrce účetní jednotka uvede:

- (a) pro každou konsolidovanou účetní jednotku způsob výpočtu konsolidačního rozdílu,
- (b) výši konsolidovaného nerozděleného výsledku hospodaření k datu výchozí konsolidované rozvahy a způsob jeho výpočtu spolu s uvedením dílčích částek, které do výpočtu vstupují.

## **Zdůvodnění závěrů**

14. §4, odst. 5 vyhlášky 500/2002 Sb. vyžaduje, aby každá položek výkazů účetní závěrky obsahovala i informaci o výši této položky za bezprostředně předcházející účetní období. Obdobný požadavek pro konsolidovanou účetní závěrku je obsažen i v § 65, odst. 1 a v §66, odst. 1 vyhlášky 500/2002 Sb. To znamená, že je nutné sestavit výchozí konsolidovanou rozvalu k prvnímu dni srovnatelného období. Jakékoli změny v ocenění aktiv a závazků oproti aktivům a závazkům v účetních závěrkách jednotlivých účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek, se promítnou oproti položce konsolidovaný výsledek hospodaření minulých let. Do výchozí konsolidované rozvahy vstupují všechny účetní jednotky, které má konsolidující účetní jednotka povinnost k tomuto datu konsolidovat (§ 22 a § 22a Zákona o účetnictví), včetně těch, které byly mezi datem výchozí konsolidované rozvahy a datem první konsolidované účetní závěrky prodány.
11. ČÚS 020 definuje pouze jednu metodu pro výpočet konsolidačního rozdílu, a proto by mělo být její dodržení primární snahou každé účetní jednotky. V řadě případů účetní jednotky disponují informacemi o účetní zůstatkové hodnotě aktiv (závazků) a o jejich reálné hodnotě, případně tyto informace mohou získat, a tyto informace potom účetní jednotka použije při stanovení konsolidačního rozdílu. Jak je zmíněno i v popisu problému tato interpretace není zaměřena na účetní jednotky, které již před pořízením podílu v dceřiném, přidruženém nebo společném podniku sestavovaly konsolidovanou účetní závěrku. Tyto účetní jednotky postupují v souladu s ustanoveními ČÚS 020.
12. Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu vychází z předpokladu, že nezná-li konsolidující účetní jednotka reálné hodnoty aktiv a závazků k datu pořízení (zvýšení) podílu, jsou hodnoty pořizovací ceny a účetní hodnoty aktiv a závazků konsolidované účetní jednotky k datu výchozí konsolidované rozvahy nejspolehlivěji zjistitelné. Účetní hodnoty aktiv a závazků k datu pořízení podílu nemusí být spolehlivé, nemusí pocházet z auditované účetní závěrky či v některých případech (po uplynutí archivačních lhůt) již nemusí být vůbec k dispozici.
13. Na rozdíl od ČÚS 020 v případě koupě obchodního závodu upravuje vyhláška 500/2002 Sb. v § 6 a v § 7 dvě metody vyčíslení rozdílu mezi pořizovací cenou a hodnotou jednotlivých složek majetku snížených o převzaté dluhy. Jedna z těchto metod pracuje i účetními hodnotami aktiv a závazků k datu pořízení. Ačkoliv se jedná o metody, které se vztahují primárně k zachycení aktiv a závazků obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo v rámci přeměn obchodní korporace, v řadě případů nemusí být podstata transakce kromě její právní formy odlišná od pořízení majetkové účasti.
14. Nahradit při výpočtu konsolidačního rozdílu reálné hodnoty účetními je náhradním řešením pro situaci, kdy zjištění reálných hodnot získaných aktiv a závazků by bylo pro konsolidující účetní jednotku prakticky neproveditelné či pokud by náklady na získání této informace převýšily její ekonomickou relevanci a užitek pro uživatele účetní závěrky.

15. Tento náhradní postup může být zároveň logický v situacích, kdy od minulé akvizice (či zvýšení účasti) uplynula významná doba a vzhledem k tomu lze očekávat, že užítky spojené s přeceněním aktiv na reálné hodnoty byly již do data výchozí rozvahy ve velké míře spotřebovány. V této situaci může porovnání účetních hodnot finanční investice a aktiv a závazků vést k věrnějšímu a pochopitelnějšímu výsledku než případná simulace reálných hodnot k datu výchozí rozvahy.
16. Vzhledem k tomu, že účetní hodnoty aktiv a závazků konsolidované účetní jednotky k datu akvizice (navýšení podílu) nemusí být spolehlivé, či založené na stejných účetních pravidlech, které používá konsolidující účetní jednotka, náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu pracuje s účetní hodnotou aktiv a závazků k datu výchozí konsolidované rozvahy, nikoli k datu pořízení (navýšení) podílu. Tento předpoklad může být dále umocněn i počtem let uplynulých od akvizice. Nicméně každá účetní jednotka je odpovědná za zdůvodnění volby použitého způsobu výpočtu konsolidačního rozdílu. Podobně ve vztahu ke konkrétní konsolidované účetní jednotce, v níž byla majetková účast nabývána postupně, účetní jednotka posoudí a zdůvodní použití náhradního způsobu výpočtu konsolidačního rozdílu k jedinému okamžiku, a to k datu výchozí konsolidované rozvahy. V takovém případě náhradní řešení ve svém výpočtu nahrazuje postupné pořizování podílů fikcí jednorázového pořízení ve výši podílu, kterým účetní jednotka disponuje k datu výchozí konsolidované rozvahy.
17. Aby zjednodušení použitá v náhradním způsobu stanovení konsolidačního rozdílu neovlivňovala budoucí hospodářské výsledky konsolidačního celku, je výsledek porovnání pořizovací ceny podílu a vlastního kapitálu dceřiného podniku k datu výchozí konsolidované rozvahy promítnut oproti konsolidovaným nerozděleným ziskům minulých let. Toto řešení může mít i negativní dopady na zobrazení finanční situace konsolidačního celku. Například v situaci, kdy pořizovací cena výrazně převyšuje účetní hodnotu aktiv v rozvaze dceřiného podniku a tento rozdíl není způsoben klesající výkonností (vykazovanými ztrátami) by jednorázový odpis rozdílu mezi pořizovací cenou a účetní hodnotou aktiv mohl vyústit až v neodůvodněný záporný vlastní kapitál konsolidačního celku. To může nastat v případech, kdy rozdíl mezi pořizovací cenou a účetní hodnotou aktiv je tvořen nehmotnými aktivy, která dceřiný podnik ve své rozvaze nevykazuje (například ochranné známky, databáze zákazníků atd.). V této situaci by měla konsolidující účetní jednotka pro výchozí konsolidovanou rozvahu použít v plném znění ČÚS 020.
18. Spolu s ostatními použitými účetními metodami účetní jednotka v příloze k účetní závěrce popíše i účetní metodu, kterou použila při stanovení konsolidačního rozdílu.
19. Hodnota konsolidovaného nerozděleného výsledku hospodaření v první konsolidované účetní závěrce bude vycházet z hodnoty konsolidovaného nerozděleného výsledku hospodaření k datu výchozí konsolidované rozvahy. Proto by měla konsolidující účetní jednotka zveřejnit jednotlivé dílčí položky, které do hodnoty konsolidovaného nerozděleného výsledku hospodaření zahrnula (výsledek hospodaření ovládající účetní jednotky, výsledky hospodaření dceřiných, přidružených či společných podniků – pokud nebyl použit alternativní variantní zjednodušený způsob stanovení konsolidačního rozdílu, odpis konsolidačního rozdílu, související odložená daň atd.).

**Datum schválení:** 10. dubna 2017

**Zpracovala:** Ing. Alice Šrámková, Svaz účetních ČR