## Konsolidace a podnikové kombinace

### Konsolidace

### Cíle a zaměření zkoušky

Konsolidace účetních závěrek je cestou, jak získat všemi podstatnými skupinami uživatelů relevantní informace o ekonomicky spjatých subjektech. Správné vnímání těchto informací je podmíněno dostatečnou znalostí takových skutečností spjatých s problematikou konsolidací, jako je vymezení konsolidačního celku, homogenizace účetních pravidel ve skupině, aplikace konsolidačních metod, vykázání finančních informací na konsolidovaném základě a následně i analýza konsolidovaných dat.

Auditoři musí ovládat problematiku konsolidací na výtečné úrovni, jen tak budou schopni spolehlivě ověřit konsolidované účetní závěrky svých klientů. Vzhledem k tomu, že naše podniky se stávají součástí nadnárodních konsolidačních celků i vzhledem k tomu, že naše účetní legislativa v souladu s normami Evropské unie požaduje pro veřejně obchodované podniky a umožňuje pro jiné skupiny vykazování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, je nutné věnovat stejnou pozornost jak naší účetní legislativě (zejména po novele zákona o účetnictví), tak i nadnárodně uznávaným standardům, zejména IFRS.

Z výše uvedených důvodů plyne i zaměření zkoušky. Ta by měla sestávat z takových částí, v nichž se prokáží vědomosti i dovednosti spjaté se sestavováním a analýzou konsolidovaných účetních závěrek jak podle naší legislativy, tak i podle IFRS.

U zkoušky může být požadováno běžné řešení příkladů, ale také řešení formou výběru správných odpovědí na otázky. Součástí zkoušky mohou být rovněž otázky (otevřené nebo s výběrem z více odpovědí) nebo výroky, u nichž je požadováno vyjádření souhlasu nebo nesouhlasu.

#### Obsahová náplň

* vymezení konsolidačního celku,
* stanovení konsolidačních pravidel,
* podstata konsolidačního rozdílu, resp. goodwillu (či záporného rozdílu) z konsolidace dle úpravy v ČR a v IFRS,
* metody konsolidace (plná, poměrná), využití metody ekvivalence pro konsolidaci; projev konsolidačních metod a ekvivalenční metody v účetních výkazech (rozvaha, výsledovka, výkaz úplného výsledku, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu),
* konsolidace investice a vlastního kapitálu (goodwill, konsolidační rozdíl, vyloučení majetkové účasti a podílu na vlastním kapitálu dceřiného podniku, nekontrolní (menšinové) podíly /ty pouze u plné konsolidace/) u plné a poměrné metody konsolidace v roce akvizice i v následujících letech,
* konsolidace za situace, kdy společnost, do níž je investováno vykazuje k závěrkovému datu záporný vlastní kapitál,
* konsolidace vzájemných transakcí a zůstatků včetně konsolidace vnitroskupinového výsledku, který nebyl realizován mimo skupinu (např. prodej zásob, finančních aktiv, dlouhodobých hmotných a nehmotných uvnitř skupiny) u plné a poměrné konsolidace v roce akvizice a v následujících letech,
* metoda ekvivalence v roce akvizice a v následujících letech, včetně úpravy o relevantní vzájemné transakce,
* konsolidace simultánní (přímá) a konsolidace po dílčích konsolidačních celcích,
* odložená daň v konsolidované účetní závěrce,
* převod účetních výkazů na jinou měnu,
* snížení podílové účasti prodejem se ztrátou ovládání a jeho projev v konsolidovaných výkazech (dekonsolidace účetních výkazů),
* změny podílu bez změny míry vlivu a jejich dopad na konsolidované výkazy,
* příloha konsolidované účetní závěrky.

### Literatura

**Povinná**

1. Zelenka, V., Zelenková, M.: Konsolidovaná účetní závěrka. 2. vydání. Ekopress. Praha, 2018.

**Doporučená**

1. Hornická, R., Vašek, L. a kol.: Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS. Wolters Kluwer. Praha 2013.
2. Picker, R. a kol.: Applying International Financial Reporting Standards. 3. vydání. Wiley. Sydney 2012. (pouze části týkající se podnikových kombinací, konsolidace účetních závěrek, aplikace ekvivalenční metody a převodu na jiné měny).
3. Zelenka, V.: Goodwill. Principy vykazování v podniku. 1. vydání. Ekopress, Praha, 2006.
4. Zelenka, V., Zelenková, M.: Konsolidovaná účetní závěrka. Příklady a úlohy k procvičení. 3. přepracované vydání. Nakladatelství Oeconomica, Praha, 2019.

**Předpisy a standardy**

1. IFRS 3 Podnikové kombinace (aktuální znění)
2. IAS 27 Samostatná účetní závěrka
3. IAS 28 Investice do přidružených jednotek a společných podnikání
4. IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka
5. IFRS 11 Společná ujednání
6. IFRS 12 Zveřejnění účastí na jiných jednotkách
7. IAS 7 Výkaz peněžních toků (v rozsahu specifik konsolidace výkazu)
8. IAS 12 Daně ze zisku (problematika odložené daně při podnikových kombinacích a konsolidaci účetních závěrek)
9. IAS 21 Dopady změn měnových kursů cizích měn (problematika převodu výkazu na jinou měnu)
10. IAS 36 Snížení hodnoty aktiv (v rozsahu problematiky impairmentu goodwillu)
11. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění
12. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (v aktuálním znění)
13. Český účetní standard pro podnikatele č. 20 – Konsolidovaná účetní závěrka

### Ukázkové příklady

xxxx

**1.5** **PODNIKOVÉ KOMBINACE**

**1.6** **Cíle a zaměření zkoušky**

Podnikové kombinace (Business Combinations) – spojování podniků (kapitálové a majetkové akvizice, fúze a další přeměny obchodních společností patří ke komplikovanějším transakcím, které občas nastávají (vznik obchodní společnosti, zánik obchodní společnosti, změny společníků za doby existence společnosti a představují významné změny po stránce ekonomické, finanční, právní, mocenské v životě společností a jejich závodů, účetních jednotek, daňových subjektů atd.

Auditoři se účastní na těchto transakcí poradenstvím v etapě přípravy i v etapě jejich vlastního uskutečnění. Hlavní úloha auditorů (oddělená od poradenství) je v ověřování věcné správnosti zobrazení těchto transakcí v účetnictví, vykázání jejich důsledků v ověřovaných účetních závěrkách se zdůrazněním, zda účetní závěrka potvrzuje pokračování účetní jednotky v dohledné budoucnosti, či zda existuje riziko, že pokračování je ohroženo nebo nebude možné vůbec. Zároveň je žádoucí, aby auditor byl schopen posouzení, zda auditované účetnictví je realizováno v souladu s uznávanou interpretací regulačních norem nejen účetních, ale i obecně i obchodně právních a také daňových, takže lze předpokládat, že nedochází k případným podvodům.

Auditoři musí vnímat, že spojování relativně samostatných ekonomických jednotek může probíhat po třech liniích:

1. Spojování, jehož cílem je spojení obchodního jmění, tj. majetku, závazků zúčastněných ekonomických jednotek, tzv. čistých aktiv (net assets) a pochopitelně i činností. Zúčastněné ekonomické jednotky jako právnické osoby při tomto způsobu spojování nezanikají. Jde o **majetkové akvizice**.
2. Spojování jehož primárním cílem je získání práva ovládat spojovanou ekonomickou jednotku prostřednictvím podílů na základním a vlastním kapitálu. Zúčastněné ekonomické jednotky nezanikají, ale vytvářejí propojenou skupinu ekonomických jednotek – vyšší ekonomický celek. Jde o **kapitálové akvizice.**
3. Spojování (ale i rozdělování ekonomických jednotek či jejich kombinace) na bázi spojování a rozdělování obchodních korporací, tj. právnických osob – **tzv. transformace, přeměny.** Při přeměnách obvykle alespoň nebo i více právnických osob – obchodních korporací zaniká a alespoň jedna nebo i více právnických osob – obchodních korporací vzniká. Dochází k právnímu zániku a vzniku, právnické(právnických) osob, účetní jednotek(ky). Do nástupnických společností přecházejí činnosti, majetek, závazky, zaměstnanci i společníci. Při přeměnách může docházet i ke změně právní formy obchodních společností.

Všechny procesy operací s ekonomickými jednotkami musí být regulovány. Auditoři proto musí být seznámeni s platnou regulací obecnou a obchodně právní, účetní i daňovou. Zároveň by měli mít přehled o významných změnách regulace národní. Vzhledem k začlenění ČR do procesu mezinárodní integrace a globalizace, musí být seznámeni z dalšími koncepcemi ve světovém účetnictví (IFRS, dříve IAS, US GAAP, direktiv EU apod.

**1.6.1 Obsahová náplň**

Účetní, obchodně právní, daňový rámec spojování podniků – závodů a souvisejících vlastnických transakcí:

1. **Pojetí podnik versus závod.** Podnik obecnější pojem – relativně samostatná ekonomická jednotka, jejímž cílem je podnikání. Lze na něm vymezit řadu stránek. Podle zákona číslo 89/2012 Sb., občanského zákoníku (nového občanského zákoníku – NOZ) je závod věc hromadná, která obsahuje organizované obchodní jmění – věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které slouží podnikateli k podnikání a s nimi související závazky.
2. **Podstata procesů spojování podniků** – závodů (viz základní cíle a právní formy).

Obecné účetní metody pro operace spojování ekonomických jednotek metoda koupě, (Purchase Method), metoda akvizice,(Acquisition Method), metoda sdílení podílů, (Pooling of Interests Method), metoda nové jednotky (New entity Method, nebo New Starts Method), popř. další v souvislosti operací mezi propojenými osobami. Metody mezi propojenými označované např.: *Metoda předchůdce (The predecessor method);* nebo *Metoda akvizice v souladu s IFRS 3.*

1. **Vznik obchodní korporace** peněžitými i nepeněžitým vklady, včetně vkladu závodu nebo jeho části (směna nebo jen reorganizace obchodního jmění) atd.
2. **Změny společníků za doby existence obchodní korporace** (převod obchodního podílu nebo přechod obchodního podílu, vypořádací podíl, výkupy podílů obvykle u akciových společností významné výkupy akcií z různých důvodů, včetně nuceného výkupu akcií. Změny společníků také při přeměnách obchodních korporací.
3. **Změny společníků za doby existence obchodní korporace (převody obchodních podílů, vypořádací podíl, převody akcií** v různých situacích (viz Díl 4 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech – o obchodních korporacích) zejména § 212 - § 215 Uvolněný podíl a vypořádací podíl, u s.r.o., u účastnických cenných papírů (akcií) viz Oddíl 5 výkupy akcií, od § 322 Veřejný návrh na koupi účastnických CP, § 327 Povinný veřejný návrh na směnu, § 333 povinný odkup akcií, §375 - § 395 Nucený přechod účastnických cenných papírů. Vypořádání společníků při přeměnách pokud společníci nesouhlasí s rozhodnutím v rámci přeměny a využijí právo odkoupení svých podílů nástupnickou společností viz zákon 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev (obchodních korporací) v platném znění.
4. **Prodej a koupě závodu nebo jeho části.**
5. **Vklad závodu nebo jeho části** do existující obchodní korporace.
6. **Přeměny obchodních korporací –** fúze sloučením nebo splynutím, rozdělení rozštěpením nebo odštěpením se vznikem nových nástupnických korporací, převod jmění na společníka a změna právní formy obchodní korporace. Přeměny vnitrostátní a přeshraniční.
7. **Změna právní formy obchodní korporace –** právní formy, účetní, obchodně právní a daňová stránka, specifika změn právní formy v.o.s. a k.s. na straně jedné a a.s. a s.r.o. na straně druhé.
8. **Zánik obchodní korporace tzv. likvidací.**

**1.7**  **Literatura**

[1] Vomáčková Hana, Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí, třetí vydání, BOVA POLYGON, Praha 2009 (hlavně účetní řešení, obchodně právní a daňové řešení je nutné porovnat s aktuální regulací v novém občanském zákoníku (z.č. 89/2012 Sb., a v z.č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a (obchodních korporací)

[2] Skálová, J., Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností, Wolters Kluwer, Praha 2015 a další vydání [3] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2008 a další novely (zejména IFRS 3 Podnikové kombinace a související standardy

[3] Dvořák Tomáš, Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a dužstev, Wolters Kluwer, Praha 2015

[4] Zelenka Vl., Goodwill, Ekopress, Praha 2006

[5] Mařík, M. a kol. Metody oceňování podniku. Ekopress s.r.o., Praha 2007 a další vydání

[6] Časopisy: European Financial and Accounting Journal, VŠE Praha, Česku finanční a účetní časopis, VŠE v Praze, Nakladatelství Oeconomieca, ISSN 1802-2197

**Předpisy:**

[1] Zákon. č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění

[2] Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení z.č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví (v platném znění)

[3] České účetní standardy pro účetní jednotky účtujícími podle vyhlášky 500/2002 Sb., v platném znění

[4] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (NOZ) v aktuálním znění

[5] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (obchodních korporacích)

[6] Zákon č, 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (obchodních korporací)

[7] Daňové zákony ČR v platném znění v souvislosti s operacemi s obchodními korporacemi

(zákon o dani z příjmů, zákon o DPH)

* 1. **Podmínky při zkoušce**

Zkouška z části podnikové kombinace je písemná. Obsahuje obvykle 2 – 3 příklady na různé druhy operací se závody, nebo společnostmi, jejich spojování, rozdělování nebo kombinaci těchto operací. Příklady mají často jedno společné zadání a úkolem jsou pak možné varianty jejich řešení, s hodnocením jejich specifik, výhod nebo nevýhod. Často pak bývá ještě jeden příklad na změny společníků (vypořádací podíl, výkup akcií z různých důvodů, včetně nuceného výkupu). Jako doplňující úkoly jsou vysvětlení např. obecných účetních metod pro spojování podniků, postup při zrušení a zániku obchodních společností likvidací, nebo jen v souvislosti s přeměnou obchodních společností.

U zkoušky mohou mít účastníci výše uvedené právní předpisy, ale jen vytištěné, bez jakýchkoli poznámek. Neslouží k opisování citací, ale k vysvětlení určitého právního, účetního či daňového řešení.

Písemné řešení příkladů a úkolů musí být formou trvalého záznamu, tj. nelze obyčejnou tužkou. Výpočty ručně nebo obyčejnou kalkulačkou.

Doba trvání této části zkoušky jsou: tři hodiny (ne více).