



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Účetní operace v konsolidačním celku

Vypracovala: Bc. Michaela Švarcová
Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Michaela ŠVARCOVÁ**
Osobní číslo: **E16787**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Účetní operace v konsolidačním celku**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Cílem práce je popsat účetní operace podniků ve skupině (koncernů) dle platné české i mezinárodní legislativy a způsoby vykazování jednotlivých položek v konsolidované účetní závěrce. V aplikační části pak provést zhodnocení dané problematiky u vybraného podnikatelského subjektu, včetně dopadu do účetních výkazů a daňového přiznání.

Rámcová osnova:

1. Vymezení pojmů v oblasti konsolidačního celku, včetně vztahů mezi konsolidující a konsolidovanou osobou.
2. Účetní pohled na vybrané položky zobrazené v konsolidačním celku, vykazování jejich pohybů, a to z pohledu:
 - a) mezinárodní účetní legislativy,
 - b) české účetní legislativy.
3. Zachycení jednotlivých položek v účetní závěrce konsolidovaných podniků dle:
 - a) mezinárodní účetní legislativy,
 - b) české účetní legislativy.
4. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
5. Aplikace teoretických východisek u vybraného podnikatelského subjektu.
6. Zhodnocení výsledku a návrhy opatření.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. **Burton, F. G., Jermakowicz, E. K. (2015).** *International financial reporting standards: a framework-based perspective.* Oxford: Taylor & Francis
2. **Harna, L. (2002).** *Konsolidovaná účetní závěrka - KOMENTÁŘ.* Praha: Bilance.
3. **Hornická, R., Vašek, L., et col. (2012).** *Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS.* Praha: Wolters Kluwer ČR.
4. **Loja, R. (2002).** *Konsolidovaná účetní závěrka - PŘÍRUČKA.* Praha: Bilance.
5. **Loja, R., Jonáš, R. (2016).** *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech.* Praha: VOX.
6. **Palea, V. (2013).** *Financial reporting under IAS/IFRS: theoretical background and capital market evidence-a European perspective.* Frankfurt am Main: Peter Lang AG, Internationaler Verlag der Wissenschaften
7. **Sládková, E., Strouhal, J. (2016).** *Účetní - výkaznictví podle českých účetních předpisů.* Praha: ICU.
8. **Zelenka, V., Zelenková, M. (2013).** *Konsolidace účetních výkazů.* Praha: Ekopress.
9. **Zelenka, V., Zelenková, M. (2016).** *Konsolidovaná účetní závěrka.* Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

České účetní standardy pro podnikatele.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

13. ledna 2017

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2018

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Diplomová práce byla zpracována v rámci projektu Grantové agentury Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích – GAJU 111/2017/S: „Ekonomické dopady změn a politik v oblasti financí, účetnictví a daní“.

V Českých Budějovicích 13. dubna 2018

.....

Bc. Michaela Švarcová

Poděkování

Děkuji Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za odborné vedení při zpracování této diplomové práce, za podnětné připomínky a věcné rady.

Obsah

1. Úvod	2
2. Vymezení pojmů v oblasti konsolidace účetní závěrky	4
2.1. Konsolidace účetní závěrky	4
2.2. Osoba konsolidující a konsolidovaná, konsolidační celek	5
2.3. Metody konsolidace podle českých účetních předpisů	8
2.4. Metody konsolidace podle mezinárodních účetních předpisů	10
3. Vybrané položky zobrazené v konsolidačním celku a vykazování jejich pohybů	12
3.1. Pohled českých účetních předpisů	12
3.2. Pohled mezinárodních účetních předpisů	14
4. Zachycení jednotlivých položek v konsolidované účetní závěrce	17
4.1. Pohled českých účetních předpisů	17
4.2. Pohled mezinárodních účetních předpisů	20
5. Metodika	25
6. Analýza hodnoceného konsolidačního celku (skupiny)	28
6.1. Charakteristika skupiny	28
6.2. Konsolidační pravidla	29
6.3. Ovládané účetní jednotky nezahrnované do konsolidace	29
6.4. Ovládané účetní jednotky zahrnuté do konsolidace	30
6.5. Účetní operace vznikající ve sledované skupině	33
6.6. Konsolidovaná účetní závěrka skupiny	36
7. Návrh konsolidačních pravidel	40
8. Modelové situace	44
8.1. Použití jiných metod konsolidace ÚZ	44
8.2. Prodej a nákup dlouhodobého majetku ve skupině	46
8.3. Prodej a nákup zboží ve skupině	47
8.4. Poskytnutí služeb ve skupině	47
8.5. Poskytnutí půjčky ve skupině	48
8.6. Použití mezinárodních účetních standardů	49
9. Výsledky práce a návrhy opatření	51
10. Závěr	54
Summary	57
Seznam použitých zdrojů	59
Seznam tabulek	
Seznam obrázků	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Tato diplomová práce se soustředí na popsání účetních operací, které probíhají ve skupině, a to z pohledu české i mezinárodní legislativy. Tyto operace mají dopad do účetních závěrek podniků, které jsou členy konsolidačního celku (skupiny) a v návaznosti na to i do konsolidované účetní závěrky sestavované za tuto skupinu. Konsolidace účetní závěrky je oblast účetnictví, která je většinou doprovázena složitými operacemi jako jsou úpravy, přetřídění a vylučování některých položek účetních výkazů, které sestavují podniky ve skupině individuálně. Pro účely konsolidace účetní závěrky je třeba se těmto operacím se zvýšenou pozorností věnovat, nejen aby byly naplněny zákonné požadavky, ale také aby výsledná konsolidovaná účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví podniků ve skupině. Zároveň by měla konsolidovaná účetní závěrka podávat informace akcionářům či dalším subjektům, kteří činí svá ekonomická rozhodnutí právě na základě předložených účetních výkazů.

První část práce je věnována vymezení pojmů v oblasti konsolidačního celku, vztahům mezi konsolidující a konsolidovanou účetní jednotkou a účetním operacím, které mohou z takových vztahů vzniknout. Popsány jsou i dopady takových vztahů na konsolidovanou účetní závěrku. Dále jsou vysvětleny metody konsolidace účetní závěrky a je popsán i jejich proces s odkazem na příslušné legislativní předpisy. Pozornost je věnována i samotným požadavkům na konsolidaci účetní závěrky a možné výjimky z těchto pravidel. Z pohledu mezinárodní legislativy je popsán proces konsolidace účetní závěrky také, nicméně vzhledem k tomu že mezinárodní úprava považuje za metodu konsolidace pouze tzv. plnou metodu, je popsán tento postup včetně poukázání na rozdíly vznikající právě z neexistence dalších metod. Tabulky uvádějící strukturu účetních výkazů jsou uvedeny v anglickém jazyce v přílohách této práce.

V následující části práce jsou předložená teoretická východiska aplikována na existující podnikatelský subjekt. Hodnoceným podnikatelským subjektem je skupina, kterou tvoří konsolidující účetní jednotka a tři konsolidované jednotky, z čehož dvě nejsou pro nevýznamnost do konsolidace v daném roce zahrnuty. Jelikož konsolidující účetní jednotka v hodnocené skupině netvoří konsolidační pravidla, je součástí práce i návrh, jak by mohla konsolidační pravidla vypadat. Jsou analyzovány individuální účetní závěrky členů konsolidační-

ho celku, vymezeny jsou operace, ke kterým v rámci skupiny došlo během účetního období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 a objasněn je i jejich dopad na konsolidovanou účetní závěrku. Pro účely popsání účetních operací ve skupině je přihlíženo pouze k operacím, které proběhly v daném účetním období mezi konsolidující účetní jednotkou a konsolidovanou účetní jednotkou zahrnovanou do konsolidace. K operacím vzniklým mezi konsolidující a konsolidovanými jednotkami nezahrnovaných do konsolidace není přihlíženo, protože v roce 2016 nejsou zahrnovány do konsolidovaných účetních výkazů.

Dále jsou uvedeny modelové situace, ke kterým v hodnoceném podnikatelském subjektu v daném období nedošlo, ale v praxi se běžně objevují, opět s vysvětlením procesu úprav či vyloučení takových operací a popsáním dopadu takových situací na konsolidované účetní výkazy sestavované za skupinu.

V poslední části práce jsou shrnuty výsledky jednotlivých popsáných operací ve skupině, efekty na konsolidovanou účetní závěrku a závěr práce. Účelem práce je objasnění fází konsolidace účetní závěrky a procesů s tím souvisejících tak, aby bylo téma vysvětleno co nejjasněji pro případné další čtenáře práce. Výsledky práce by mohla využít i konsolidující účetní jednotka pro účely konsolidace účetní závěrky v dalších letech.

2. Vymezení pojmů v oblasti konsolidace účetní závěrky

2.1. Konsolidace účetní závěrky

Konsolidací účetní závěrky (dále jen „ÚZ“) se rozumí sestavení účetní závěrky za skupinu podniků tak, aby jednotlivé položky účetnictví jako jsou aktiva, závazky, výnosy, náklady a další byly prezentovány jako položky jedné účetní jednotky¹. Dá se tedy říci, že se jedná o slučování, či agregaci jednotlivých závěrek jinak samostatně fungujících ekonomických subjektů.

Právní úpravu konsolidace ÚZ lze najít v rámci českých legislativních předpisů na několika místech. Primárně je nutné se řídit zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), který vymezuje osoby, kterých se konsolidace účetní závěrky týká, metody konsolidace, výjimky a tak dále. Dalším důležitým předpisem je vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“). Tento legislativní předpis doplňuje informace o konsolidovaných účetních výkazech a některé pojmy. České účetní standardy se také konsolidaci ÚZ věnují, a to ve standardu č. 020, který upravuje konsolidační pravidla. Pro určení osob, které jsou považovány za ovládající a ovládané, řídicí a řízené a určení skupiny účetních jednotek se použije zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „zákon o obchodních korporacích“). Tato česká právní úprava konsolidace ÚZ však vychází ze sladění české úpravy s tou mezinárodní. Proto je nutné zmínit i Sedmou směrnici Rady EU o konsolidované účetní závěrce, která nařizuje členským státům implementaci jejích ustanovení do vlastní právní úpravy.

Konsolidace ÚZ se provádí metodami konsolidace, které jsou popsány v samostatné podkapitole. Konsolidovaná ÚZ je sestavována, pokud to zákon vyžaduje, tedy pokud jsou naplněna velikostní kritéria, nebo dobrovolně. Velikostními kritérii má zákon na mysli překročení alespoň dvou kritérií ze tří, kterými jsou aktiva celkem 100 000 000 Kč, roční úhrn čistého obrátu 200 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců 50. Oproti právní úpravě před novelizací k 1. 1. 2016 došlo k výrazným změnám. Kritéria stanovená zákonem

¹ Hornická, R., Vašek, L., et col. (2012). *Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

se nově posuzují na konsolidovaném základě. Aktivy se v tomto případě myslí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy, nově již netto, ne brutto. Ročním úhrnem čistého obratu se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a průměrným počtem zaměstnanců se rozumí průměrný přepočtený počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu. Konsolidovaná ÚZ se vždy ověřuje auditorem².

V rámci mezinárodních účetních předpisů je konsolidace účetní závěrky primárně upravena pravidly IFRS (International Financial Reporting Standards), konkrétně předpisem IFRS 10, dříve IAS 27. Tyto mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou prvotně určeny pro obchodní korporace neboli kapitálové společnosti, které si kladou za cíl dosažení zisku³. Český zákon o účetnictví hovoří o nutnosti vykazování konsolidované ÚZ, pokud účetní jednotka naplní velikostní kritéria, nebo dobrovolně. Dobrovolnost však dle IFRS nelze uplatnit. Tato pravidla jasně nařizují, že pokud existuje vztah mateřského a dceřiného podniku, musí být konsolidovaná ÚZ mateřskou společností sestavena⁴. Nejedná se tedy o naplnění velikostních kritérií, ale kritéria ovládnutí. Účetní jednotka, která emituje cenné papíry obchodované na evropském regulovaném trhu a má sídlo v členském státě Evropské unie má podle § 23a zákona o účetnictví povinnost použít pro sestavení konsolidované ÚZ mezinárodní účetní standardy. Ostatním účetním jednotkám je dána možnost je použít.

2.2. Osoba konsolidující a konsolidovaná, konsolidační celek

V případě určení osob, kterých se konsolidovaná ÚZ týká je opět nutné rozlišit právní úpravu českou a mezinárodní. České právní předpisy (§ 22 zákona o účetnictví) charakterizují osobu povinnou k sestavení konsolidované ÚZ jako účetní jednotku, která je obchodní společností a je ovládající osobou (konsolidující účetní jednotka), kromě těch, které vykonávají společný vliv. Jako osobu povinnou podrobit se konsolidované ÚZ pak označuje osobu, bez ohledu na její sídlo, která je ovládaná (konsolidovaná účetní jednotka), kromě těch, ve kterých je vykonáván společný vliv, dále pak osobu, ve které vykonává konsolidující nebo konsolidovaná účetní jednotka společný vliv (účetní jednotka pod

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

³ Dvořáková, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (2nd ed.). Brno: Computer Press, ČR.

⁴ Hornická, R., Vašek, L., et col. (2012). *Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

společným vlivem), nebo osobu, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv (účetní jednotka přidružená). Tyto osoby pak tvoří konsolidační celek.

Zákon o obchodních korporacích v § 74 a § 75 pak uvádí, kdo je osobou ovládající a ovládanou. Ovládající je taková osoba, která může přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv v obchodní korporaci a je-li sama obchodní korporací, označuje se za mateřskou obchodní korporaci. Ovládanou je taková obchodní korporace, která je ovládána ovládající osobou a nazývá se dceřinou obchodní korporací. Dále zákon o obchodních korporacích uvádí, že ovládající osobou je osoba, která může sama jmenovat (odvolat) většinu členů statutárního či kontrolního orgánu korporace ve které je společníkem, nebo toto prosadit. Dále pak osoba, která disponuje alespoň 40% podílem na hlasovacích právech v obchodní korporaci nenakládá-li však stejným nebo větším podílem jiná osoba, nebo jiné osoby jednající ve shodě.

Společným vlivem se v tomto případě rozumí vliv takový, kdy osoba v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolidačního celku ovládají jinou osobu, přičemž vykonávaný vliv samostatně v jiné osobě není rozhodující. Podstatným vlivem se rozumí takový vliv na účetní jednotce, který není rozhodující ani společný, ale významný na řízení a provozování účetní jednotky. Za podstatný vliv se považuje dispozice s alespoň 20 % hlasovacích práv. § 22a a § 22aa zákona o účetnictví pak uvádí výjimky, kdy není povinné sestavit konsolidovanou ÚZ či kdy není povinné se jí podrobit. Povinnost sestavit konsolidovanou ÚZ například není v případě, že konsolidující jednotka je sama součástí jiného konsolidačního celku, za který je sestavována konsolidovaná ÚZ dle práva jiného členského státu Evropské unie. Povinnost nezahrnout účetní jednotku do konsolidace není například v mimořádných situacích, kdy není možné informace pro účely konsolidace získat bez nepřiměřených nákladů, dále pak například v případě, kdy jsou účetní jednotky jednotlivě i v úhrnu nevýznamné⁵.

Pravidla pro sestavení konsolidované ÚZ podle mezinárodních předpisů lze najít v mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS), primárně

⁵ Loja, R., Jonáš, R. (2016). *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. Praha: 1.VOX, ČR.

pak IFRS 10 (do roku 2013 IAS 27 a SIC-12). Tento standard má za cíl stanovit zásady sestavování konsolidované ÚZ v případě, kdy účetní jednotka (mateřská) ovládá jednu nebo více dalších (dceřiných) účetních jednotek. Ovládání dceřiné účetní jednotky je chápáno jako existující právo mateřské jednotky, které jí dává možnost řídit relevantní aktivity dceřiného podniku, tedy hlavně ty činnosti, které jí jednoznačně přinášejí a ovlivňují příjmy. Podstatná je právě ona možnost řídit podstatné aktivity, není tedy nutné, aby k řízení skutečně docházelo⁶. Konsolidovaná ÚZ se pak sestavuje za skupinu, kterou tvoří mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky metodou plné konsolidace. Mateřská účetní jednotka může mít podíly i v jiných než dceřiných účetních jednotkách, jedná se o účetní jednotky přidružené či společné. Majetkové účasti v těchto podnicích pravidla IFRS vnímají spíše jako významné finanční investice, kterým je nutné věnovat pozornost spíše z pohledu oceňování než z pohledu konsolidování.

Za přidružený podnik považují pravidla IFRS jednotku, ve které má investor podstatný vliv a není dceřiným, ani společným podnikem. Podstatný vliv investor získává vlastnictvím 20–50 % hlasovacích práv, a to jak přímo, či nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků. Za společný podnik považují pravidla IFRS smluvní dohodu dvou a více subjektů vykonávajících spoluovládání hospodářské činnosti. Na rozdíl od podstatného vlivu v přidruženém podniku je v tomto případě podstatná ona smluvní dohoda, ze které musí vyplývat, že žádný ze spoluvlastníků nesmí vykonávat kontrolu nad podnikem samostatně. Tento podstatný vliv a spoluovládání pak investor vykazuje v ÚZ jako finanční investici oceňovanou pomocí metody ekvivalence. Přidružený a společný podnik tedy nepatří do konsolidačního celku, ale stávají se součástí konsolidované ÚZ. I pravidla IFRS v některých případech povolují výjimky sestavení konsolidované ÚZ. Například v situaci, kdy je mateřský podnik zároveň dceřiným podnikem a součástí většího konsolidačního celku za který sestavuje konsolidovanou ÚZ tato jiná mateřská společnost a všichni vlastníci souhlasí s nesestavením konsolidované ÚZ. Zároveň však musí být splněna další kritéria. Dluhopisy a další kapitálové nástroje mateřské společnosti nesmí být obchodovány na veřejných

⁶ Ben-Shahar, D., Sulganik, E., & Tsang, D. (2016). Does IFRS 10 on Consolidated Financial Statements Abandon Accepted Economic Principles? *Australian Accounting Review*, No. 79 Vol. 26 (Issue 4), 341-346. doi: 10.1111/auar.12135

tržích a mateřská společnost nemá povinnost podat svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jinému regulátorovi z důvodu emise jakýchkoliv jiných cenných papírů na veřejném trhu⁷.

2.3. Metody konsolidace podle českých účetních předpisů

Ještě před započítáním samotné konsolidace ÚZ udává § 22b zákona o účetnictví konsolidující účetní jednotce povinnost sdělit včas jednotkám konsolidovaným, pod společným vlivem a přidruženým že budou konsolidovány. Zároveň jim musí sdělit jaké záznamy a dokumenty jsou tyto jednotky povinny předat konsolidující jednotce k sestavení konsolidované ÚZ a sdělit jim informaci o vymezení konsolidačního celku. V § 23 pak zákon stanovuje základní povinnosti konsolidující účetní jednotky k metodám konsolidace. Pro sestavení konsolidované ÚZ je konsolidující účetní jednotka povinna použít metodu plné konsolidace, metodu poměrné konsolidace, nebo metodu konsolidace ekvivalencí (protihodnotou). V dalších odstavcích se pak uvádí, že konsolidovaná ÚZ se sestavuje k rozvahovému dni konsolidující účetní jednotky.

Podrobnější informace k jednotlivým metodám a pravidlům konsolidace jsou uvedeny v českém účetním standardu č. 020 a v prováděcí vyhlášce. Prováděcí vyhláška stanovuje (§ 63), že konsolidace ÚZ se provede způsobem přímé konsolidace, nebo po jednotlivých úrovních dílčích celcích. Přímou konsolidací je myšlena konsolidace všech účetních jednotek najednou, konsolidací po jednotlivých úrovních se rozumí postupné sestavení konsolidované ÚZ za nižší celky, které pak vstupují do konsolidovaných ÚZ vyšších celků.

Metoda plné konsolidace se použije při zahrnutí konsolidované účetní jednotky do konsolidované ÚZ. Touto metodou se zahrnují položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty účetních závěrek konsolidovaných účetních jednotek v plné výši do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky, ovšem po jejich případném vyloučení, přetřídění a úpravách. Čím se rozumí vyloučení, přetřídění a úpravy položek účetních závěrek je určeno detailně ve zmíněném standardu č. 020. Vyloučí se cenné papíry a podíly, které emitovala ovládaná osoba a vyloučí se vlastní kapitál této osoby, který se vztahuje k vylučovaným podílovým cenným papírům a podílům. Dále se vylučují účetní

⁷ Hornická, R., Vašek, L., et col. (2012). *Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

případy mezi jednotkami konsolidovaného celku vyjadřující vzájemné vztahy. Vylučují se vzájemné operace mezi ovládající a ovládanými osobami a mezi ovládanými osobami navzájem s významným vlivem na výsledek hospodaření konsolidačního celku, a to nákup a prodej zásob či dlouhodobého majetku v rámci konsolidačního celku, přijaté a vyplacené podíly na zisku a podobně. Kompletně se pak vyloučí vzájemné pohledávky a dluhy, náklady a výnosy které mají významný vliv na stav majetku, závazků a výsledkové položky v konsolidované ÚZ. Přetřídění se provede s ohledem na doplněné položky konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a jejich obsahovou náplň. Úpravy se provedou podle vyhlášených konsolidačních pravidel, a to v případě, že oceňovací principy v osobě konsolidované se odlišují od principů stanovených konsolidačními pravidly a podstatným způsobem by ovlivnily pohled na ocenění majetku v konsolidované ÚZ a vykázaný výsledek hospodaření. Úpravy se týkají aktiv a závazků v účetnictví ovládaných osob, pokud se jejich ocenění výrazně liší od reálné hodnoty. Ovládající osoba pak takto přetříděné a upravené údaje své účetní závěrky sečte s přetříděnými a upravenými údaji účetních závěrek ovládaných osob. Pro účely konsolidované ÚZ je ještě nutné rozdělit vlastní kapitál ovládaných osob a jejich výsledky hospodaření na podíl připadající ovládající osobě a podíl menšinových držitelů cenných papírů a podílů emitovaných konsolidovanými jednotkami.

Metoda poměrné konsolidace se použije při zahrnutí účetní jednotky pod společným vlivem do konsolidované účetní závěrky. Touto metodou se zahrnují 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 do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky, po jejich případném vyloučení, přetřídění a úpravách. Etapy konsolidace ÚZ touto metodou jsou obdobné s průběhem metody plné konsolidace. Vyloučí se podíly, které emituje osoba ovládaná ve shodě s dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na vlastním kapitálu ovládané osoby, a vyloučí se vlastní kapitál vázající se k vylučovaným podílům. Vylučují se i vzájemné operace mezi osobou ovládanou ve shodě a dalšími osobami v konsolidačním celku a podíly se zpětnou vazbou, ovšem jen

v poměrné výši odpovídající podílu ovládající osoby na osobě ovládané ve shodě.

Metoda konsolidace ekvivalencí (protihodnotou) se použije při zahrnutí přidružené účetní jednotky do konsolidované ÚZ. Touto metodou se ocení účast konsolidující účetní jednotky na jednotce přidružené ve výši podílu na vlastním kapitálu, po případném přetřídění a úpravách položek účetní závěrky. Upravují se tedy jednotlivé údaje účetní závěrky jednotky uplatňující podstatný vliv. Z rozvahy účetní jednotky uplatňující podstatný vliv se vyloučí podíly, které emituje konsolidovaná jednotka pod podstatným vlivem a nahradí se rozvahovou položkou podílů v ekvivalenci oceněných ve výši podílů na vlastním kapitálu konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem. Rozdíl mezi oceněním podílů a rozvahovou položkou podílu v ekvivalenci se vypořádá vykázáním buď poměrné části výsledku hospodaření konsolidované jednotky ve výši podílové účasti jednotky uplatňující podstatný vliv v samostatné položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a v samostatné položce konsolidované rozvahy, nebo vykázáním konsolidačního rezervního fondu, který představuje podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci minulých let osob pod podstatným vlivem ode dne jejich akvizice, a to kumulovaně, a také obsahuje podíly konsolidované účetní jednotky na změnách v úhrnné výši ostatního vlastního kapitálu daného období. Vylučují se prokazatelně zjiřitelné vzájemné vztahy mající významný dopad na vlastní kapitál a výsledek hospodaření konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem. Dále se vylučují podíly na zisku obdržené od účetních jednotek konsolidovaných z výkazu zisku a ztráty jednotky uplatňující podstatný vliv a o jejich výši se zvýší položka konsolidačního rezervního fondu.

Konsolidovanou účetní závěrku pak tvoří konsolidovaná rozvaha, konsolidovaný výkaz zisku a ztráty a příloha. Součástí může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. O jednotlivých položkách konsolidovaných výkazů a jejich vykazování bude detailně pojednáno v jedné z dalších kapitol této práce.

2.4. Metody konsolidace podle mezinárodních účetních předpisů

Z pohledu mezinárodních standardů vykazování je nutné se zaměřit na původní standard IAS 27 a od 1. 1. 2013 platný IFRS 10. Nahrazením standardu IAS 27 nedošlo ke změnám metod konsolidace, nový standard se však vě-

nuje, mimo jiné, změněnému vymezení principu kontroly a ovládní, či konsolidačního celku.

Mezinárodní standardy neoznačují první z používaných metod jako české účetní předpisy metodou plné konsolidace i přesto, že jí více méně odpovídá. Touto metodou se zachycují dceřiné podniky v konsolidované ÚZ mateřského podniku. Takto sestavená ÚZ má být sestavena tak, jako by šlo o účetní závěrku jedné ekonomické jednotky. Proto musí mateřský podnik při konsolidaci zabezpečit následující požadavky. Účetní závěrky mateřského a dceřiných podniků musí být sestaveny ke stejnému datu, použitá účetní pravidla musí být u všech jednotek zahrnutých do konsolidace jednotná a použitá konsolidační pravidla se musí shodovat s principy stanovenými IAS 27, resp. IFRS 10. Při sestavování konsolidované ÚZ kombinuje mateřský podnik své účetní výkazy s výkazy dceřiných podniků agregací podobných položek aktiv, závazků a vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Přitom se vylučují hodnoty investice mateřského podniku v každém dceřiném podniku a podíly na vlastním kapitálu dceřiného podniku, který na tuto investici připadá. Také se vylučují vnitropodnikové zůstatky, transakce, výnosy a náklady. Vykáže se případný rozdíl mezi investicí a podílem na vlastním kapitálu a v případě neúplně vlastněného dceřiného podniku pak také ocenění nekontrolních podílů⁸.

Vzhledem k tomu, že na rozdíl od české právní úpravy ta mezinárodní jasně specifikuje, co je cílem konsolidace ÚZ a o čem by měla konsolidovaná ÚZ vypovídat, lze z pohledu mezinárodní legislativy výkaznictví považovat za metodu konsolidace pouze metodu plné konsolidace. Metoda poměrná a ekvivalenční tak, jak ji upravují české zákony tedy dle platné úpravy od roku 2013 neexistují a za platnou konsolidační metodu lze považovat jen tzv. metodu plnou. Metodu poměrnou a ekvivalenční lze porovnat spíše s metodami oceňování investice do podniku spoluovládaného a pod podstatným vlivem a zahrnutí těchto investic do konsolidované ÚZ. Tyto podniky tedy z pohledu IFRS nejsou součástí skupiny (konsolidačního celku), jako z pohledu české právní úpravy⁹.

⁸ Hornická, R., Vašek, L., et col. (2012). *Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

⁹ Stivlík, J. (2013). *Srovnání konsolidace dle IFRS a českých předpisů* (master's thesis, VŠE, Praha, ČR). Retrieved from <https://vskp.vse.cz/66588>

3. Vybrané položky zobrazené v konsolidačním celku a vykazování jejich pohybů

Tato kapitola je primárně věnována položkám objevujícím se v účetnictví a následně výkazech účetních jednotek, které jsou součástí skupiny (konsolidačního celku), za kterou se sestavuje konsolidovaná ÚZ. Nebudou tedy popsány všechny položky objevující se v účetnictví, ale jen ty, které jsou pro účely této práce podstatné.

3.1. Pohled českých účetních předpisů

Jak uvádí prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví, konsolidovaná rozvaha a konsolidovaný výkaz zisku a ztráty musí obsahovat minimálně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi. Tyto se pak doplní o položky, které vznikají při konsolidaci podle § 65 a § 66. Zároveň uvádí, že pro uspořádání a obsahové vymezení konsolidované ÚZ se použijí ustanovení § 3. Z toho vyplývá, že k sestavení konsolidovaných výkazů není nutné položky účetnictví nějak transformovat, použijí se běžné účetní záznamy a doklady účetních jednotek, kterých se konsolidace týká, pouze se přecení podle vyhlášených konsolidačních pravidel, pokud se ocenění jednotlivých položek v účetnictví odlišuje od stanovených pravidel. Konsolidační pravidla tedy musí obsahovat způsoby oceňování majetku a závazků, aby mohli konsolidované účetní jednotky případně ocenit majetek a závazky správně a předložit konsolidující jednotce údaje určené pro konsolidaci. Jak již bylo zmíněno, pokud se ocenění položek v účetnictví ovládaných jednotek výrazně liší 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 pak zahrnou příslušná aktiva a závazky ovládané osoby v tomto upraveném ocenění. Pokud dojde k takovýmto úpravám, provedou se úpravy zachycující rozdíly z operací po dni akvizice nebo zvýšení účasti na základním 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.

Pokud vedou ovládané účetní jednotky se sídlem v zahraničí účetnictví v cizí měně, přepočítají se položky účetní závěrky těchto jednotek kurzem platným ke dni sestavování konsolidované ÚZ.

Účetní operace, které je nutné pro účely konsolidace vyloučit a byly popsány v předchozí kapitole, se běžně mezi členy konsolidačního celku objevují. Nejjednodušší způsob, jak zabezpečit oddělení operací které budou muset být vyloučeny je vést takové operace v účetnictví odděleně pomocí analytických účtů. Jak uvádí pravidla standardu č. 020 pro metodu plné konsolidace, v případě vylučování výsledku hospodaření z nákupu a prodeje zásob v rámci konsolidačního celku je nutno opravit v konsolidovaných výkazech ocenění zásob a výnosy dosažené z prodeje zásob. Pro tento účel je možno využít pro úpravu výnosů a změnu ocenění zásob průměrnou rentabilitu tržeb vypočítanou u dodavatelů z celkového výsledku hospodaření nebo provozního výsledku hospodaření, popřípadě lze využít oborovou či výrozkovou výnosovou rentabilitu dodavatele či jiný přesnější postup. V případě vylučování výsledku hospodaření z nákupu a prodeje dlouhodobého majetku se výnosy z prodeje dlouhodobého majetku upraví o rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou u dodavatele. Zároveň se upraví oprávky 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.

Podstatné je zmínit i případně vzniklý konsolidační rozdíl. Při použití kterékoli z metod konsolidace je nutné vykázat případný konsolidační rozdíl a jeho odpis. Konsolidační rozdíl vzniká, pokud existuje rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidované účetní jednotky a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou, která vyplývá z rozdílu reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu ke dni akvizice nebo ke dni dalšího pořízení cenných papírů a podílů. Za den akvizice je považován den, od něhož začíná ovládající jednotka účinně uplatňovat příslušný vliv nad konsolidovanou účetní jednotkou. Konsolidační rozdíl se odepisuje rovnoměrně do dvaceti let. Pokud existují spolehlivě prokazatelné důvody, může být doba odpisování kratší, ale musí být zachován princip poctivého a věrného obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Odpis konsolidačního rozdílu se zobrazí ve zvláštním řádku konsolidovaného výkazu zisku a ztráty.

3.2. Pohled mezinárodních účetních předpisů

Primárním zdrojem principů pro sestavení konsolidované ÚZ je IFRS 10. Jelikož ale sestavení konsolidované ÚZ předchází nákup dceřiného podniku, nebo jeho části mateřským podnikem, je nutné věnovat pozornost i standardu IFRS 3, který se zabývá podnikovými kombinacemi, což takový nákup je. Označuje se za akvizici a může při něm vzniknout tzv. goodwill (podle české úpravy konsolidační rozdíl) a mohou být identifikovány nekontrolní podíly (podle české úpravy menšinové podíly). Principy pro tyto související případy tedy stanovuje IFRS 3.

Konsolidovaná ÚZ musí být sestavena na základě stejných účetních pravidel, pokud se tedy účetní pravidla (např. metody oceňování) v některé z dceřiných společností odlišují od pravidel skupiny (konsolidačního celku), musí být položky účetnictví (zůstatky) upraveny před započítáním konsolidace ÚZ. Dále se pak vylučuje finanční investice mateřského podniku v dceřiném, a to v ocenění reálnou hodnotou, kterou české předpisy neznají, vlastní kapitál dceřině společnosti, vyčíslí se a ocení goodwill a případné nekontrolní podíly. Následně se pak agregují aktiva a závazky, vlastní kapitál a náklady a výnosy mateřského s dceřinými podniky¹⁰. Zde je nutné zmínit, že mezinárodní standardy účetnictví a výkaznictví se dívají na definice aktiv a závazků, nákladů a výnosů a vlastního kapitálu zcela odlišně od pravidel českých. Z toho vyplývá, že položky účetnictví, resp. výkazů vedené dle českých pravidel, budou u totožného podniku zcela rozdílné od položek účetnictví, resp. výkazů vedených dle mezinárodních standardů.

Podle definic mezinárodních standardů je aktivem využívaným podnikem takové aktivum, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a očekává se, že v budoucnu přinese podniku ekonomický prospěch. Aby takové aktivum mohlo být vykázáno v rozvaze, musí být budoucí ekonomický prospěch dostatečně jistý a aktivum musí být spolehlivě ocenitelné. Znovu je nutné zdůraznit, že oproti českým předpisům mohou být dle mezinárodních standardů používány jiné oceňovací základny. Za spolehlivé ocenění je považován i při-

¹⁰ Vašek, L. (2016). *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, ČR.

měřený odhad. Definici aktiva může naplnit i majetek, ke kterému nemá účetní jednotka vlastnické právo. Ani forma aktiva není podstatná, ať už jde o majetek hmotný či nehmotný.

Závazek je definován jako současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a očekává se, že jeho vypořádání povede k odtoku aktiv z podniku. Aby mohl být závazek vykázán v rozvaze, musí být vysoce pravděpodobné, že dojde k odlivu nositelů ekonomického prospěchu (aktiv) a závazek lze spolehlivě ocenit.

Vlastním kapitálem se rozumí zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech závazků podniku. Z pohledu vlastníků se jedná o vyjádření jejich práv. Jelikož se jedná o zbytkový podíl, je nutné si uvědomit, že pokud dojde ke změně ocenění aktiv či závazků, dojde tím i ke změně vlastního kapitálu. Členění vlastního kapitálu je pak vázáno na způsob jeho vzniku, nebo podle právního a jiných omezení. Součástí je samozřejmě i výsledek hospodaření běžného období, který je vyčíslen rozdílem výnosů a nákladů.

Výnosy (income) představují zvýšení ekonomického prospěchu v účetním období, a to zvýšením aktiv nebo snížením závazků, které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Pokud lze spolehlivě ocenit, smí se výnosy vykázat, a to v okamžiku, kdy dojde v účetnictví ke zvýšení aktiv nebo snížení závazků. Terminologicky jsou výnosy složitou kapitolou, česká odborná terminologie totiž těžko hledá ekvivalenty pro označení jednotlivých druhů tzv. výnosů. Mezinárodní standardy člení výnosy (income) na revenues a gains. Termínem revenues jsou označovány výnosy z obvyklé (běžně se opakující) činnosti podniku a termínem gains jsou označovány tzv. přínosy, které se vykazují očištěné o související náklady (losses) a jde například o kladné výsledky z prodeje dlouhodobých aktiv či kladné kurzové rozdíly.

Náklady (expenses) jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu zvýšením závazků, úbytkem aktiv, nebo snížením užitečnosti aktiv, což vedlo ke snížení vlastního kapitálu jinak než rozdělením prostředků vlastníkům. K vykázání může dojít, pokud lze snížení ekonomického prospěchu spolehlivě ocenit, v okamžiku, kdy dojde k uznání závazku, úbytku aktiv, či zhoršení aktiv. Náklady lze rozlišit na náklady vznikající v obvyklé (běžně se opakující) činnosti

podniku a na tzv. losses, překládané jako újmy, které jsou opakem přínosů (gains). Termínem costs se označují náklady na pořízení aktiv¹¹.

¹¹ Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (4th ed.). Brno: Albatros Media, ČR

4. Zachycení jednotlivých položek v konsolidované účetní závěrce

4.1. Pohled českých účetních předpisů

Aby bylo zjištěno z čeho je vůbec konsolidovaná účetní závěrka tvořena, je nutné se podívat do § 64, 65 a 66 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví. Konsolidovanou účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Informace konsolidované účetní závěrky vycházejí z účetních závěrek konsolidujících a konsolidovaných účetních jednotek, účetních jednotek pod společným vlivem a jednotek přidružených, konsolidovaných účetních závěrek dílčích celků a dalších údajů, které tyto jednotky poskytují. Tyto dokumenty jsou účetními záznamy a je nutné je uschovat po dobu úschovy konsolidované účetní závěrky. Zároveň se musí písemným záznamem dokumentovat, jakým způsobem probíhala transformace účetních závěrek členů konsolidačního celku. I tento dokument se musí uschovat po dobu úschovy konsolidované ÚZ.

Konsolidovaná rozvaha zahrnuje nejméně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi a doplní se při metodě plné konsolidace o aktivní položku Kladný konsolidační rozdíl a pasivní položky Záporný konsolidační rozdíl, Menšinový vlastní kapitál, která zahrnuje Menšinový základní kapitál, Menšinové kapitálové fondy, Menšinové fondy ze zisku včetně neuhrazené ztráty či nerozděleného zisku minulých let a Menšinový výsledek hospodaření běžného období. Při metodě poměrné konsolidace se rozvaha doplní o aktivní položku Kladný konsolidační rozdíl a pasivní položky Záporný konsolidační rozdíl a Konsolidační rezervní fond. Při ekvivalenční metodě konsolidace se rozvaha doplní o aktivní položky Kladný konsolidační rozdíl a Cenné papíry a podíly v ekvivalenci a o pasivní položky Záporný konsolidační rozdíl, Konsolidační rezervní fond a Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci. Příklad konsolidované rozvahy a minimálních požadovaných položek znázorňuje tabulka.

Tabulka 1: Minimálně vykazované položky rozvahy

A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek
B.III.1	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
B.IV.	Kladný (záporný) konsolidační rozdíl
B.V.	Cenné papíry a podíly v ekvivalenci
C.	Oběžná aktiva
C.I.	Zásoby
C.II.	Pohledávky
C.III.	Krátkodobý finanční majetek
C.IV.	Peněžní prostředky
D.	Časové rozlišení aktiv
*	Aktiva celkem
A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál
A.II.	Ážio a kapitálové fondy
A.II.2.6.	Kurzové rozdíly z konsolidačních úprav
A.III.	Fondy ze zisku
A.III.3.	Konsolidační rezervní fond
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
A.V.2.	Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (+/-)
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílů na zisku (-)
B.+C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy
C.	Závazky
C.I.	Dlouhodobé závazky
C.II.	Krátkodobé závazky
D.	Časové rozlišení pasiv
E.	Menšinový vlastní kapitál
E.I.	Menšinový základní kapitál
E.II.	Menšinové kapitálové fondy
E.III.	Menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let
E.IV.	Menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období
*	Pasiva celkem

Zdroj: Loja, Jonáš (2016)

Výše aktiv se uvádí 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. Český účetní standard č. 020 navíc uvádí, že ve zveřejněných údajích se uvede jen souhrnná pasivní položka Menšinový vlastní kapitál bez podrobnějšího členění.

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty zahrnuje nejméně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi a výpočtové položky doplněné o položky podle § 66 prováděcí vyhlášky. Doplňujícími položkami jsou na straně nákladů Zúčtování kladného konsolidačního rozdílu a na straně výnosů Zúčtování záporného konsolidačního rozdílu. Při použití metody plné konsolidace se ještě na straně výnosů doplní položka Menšinové podíly na výsledku hospodaření a při použití metody ekvivalenční se na straně výnosů doplní o položku Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci. Následující tabulka uvádí konsolidovaný výkaz zisku a ztráty s minimálními požadovanými položkami.

Tabulka 2: Minimálně vykazované položky výkazu zisku a ztráty

I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
II.	Tržby za prodej zboží
A.	Výkonová spotřeba
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
C.	Aktivace (-)
D.	Osobní náklady
E.	Úpravy hodnot v provozní činnosti
III.	Ostatní provozní výnosy
F.	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (podíly)
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
J.	Nákladové úroky a podobné náklady
V.II.	Ostatní finanční výnosy
K.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
L.	Daň z příjmů
L.1.	Daň z příjmů – splatná
L.2.	Daň z příjmů – odložená (+/-)
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
*	Čistý obrat za účetní období
V.III.	Zúčtování záporného konsolidačního rozdílu
N.	Zúčtování kladného konsolidačního rozdílu
****	Menšinové podíly na výsledku hospodaření
****	Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci
*****	Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období bez menšinových podílů (+/-)

Zdroj: Loja, Jonáš (2016)

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

Vzhledem k tomu, že z konsolidace ÚZ vyplývají skutečnosti, které se v běžné účetní závěrce neobjeví, má konsolidující účetní jednotka povinnost doplnit konsolidovanou ÚZ o přílohu, ve které jsou navíc (kromě běžných informací stanovených § 39, 39b a 39c prováděcí vyhlášky) uvedeny i podstatné informace o konsolidaci. § 67 prováděcí vyhlášky stanoví, o jaké informace je nutné přílohu doplnit. Při uvádění transakcí mezi spřízněnými stranami se nevedou operace mezi spřízněnými stranami, které jsou zahrnuty do konsolidace a které se z konsolidace vylučují, při uvádění částek odměn, záloh, závdavků a úvěrů přiznaných členům orgánů účetní jednotky se uvádějí pouze částky přiznané konsolidující účetní jednotkou a jejími konsolidovanými jednotkami členům orgánů konsolidující účetní jednotky. Konsolidující účetní jednotka vymezí účetní jednotky, které jsou zahrnuty do konsolidované ÚZ, informuje o výši podílu na vlastním kapitálu v konsolidovaných jednotkách drženého jinou než konsolidující účetní jednotkou, vymezí konsolidované účetní jednotky, které ale nebyly zahrnuty do konsolidace kvůli jejich nevýznamnosti a další. Tyto informace však konsolidující jednotka může rozhodnout nezveřejnit, pokud by zveřejněním došlo k vážnému poškození jednotek, kterých se informace týkají. Samozřejmostí je uvedení způsobu konsolidace a použitých metod. Dále jednotka vysvětlí případný vykázaný konsolidační rozdíl a způsob jeho zjištění a jakékoli významné změny oproti předchozímu období. Informace v příloze v konsolidované ÚZ musí být uvedeny tak, aby se uživateli usnadnilo posouzení finanční situace podniků zahrnutých do konsolidace jako celku.

4.2. Pohled mezinárodních účetních předpisů

Konsolidovaná ÚZ by měla být podle mezinárodních standardů výkaznictví (Koncepčního rámce a IAS 1) sestavena tak, aby byla relevantní a zobrazovala skutečnosti věrně a spolehlivě. Předpokládá se, že ekonomická rozhodování uživatelů jsou založena na srovnávání, proto je nutné, aby skutečnosti v účetní závěrce byly prezentovány srozumitelně, aby byly významné a taky spolehlivé a úplné. Z těchto principů musí konsolidující účetní jednotka vycházet a sestavit konsolidovanou ÚZ v souladu s těmito pravidly, což může být proces zdlouhavý a náročný jak časově, tak finančně. Zároveň koncepční rámec

předpokládá další dva aspekty sestavení účetní závěrky, a to nepřetržité trvání podniku v budoucnosti a aktuální bázi. Trvání účetní jednotky znamená, že podnik nepředpokládá (neuvažuje) ukončení činnosti, či významné omezení své podnikatelské činnosti, což musí při sestavování ÚZ posoudit objektivně a případné pochybnosti uveřejnit v dané ÚZ. Sestavení ÚZ na aktuální bázi by mělo odrážet výsledky transakcí a skutečností v období, kdy k nim dochází, tedy v období, se kterým časově a věcně souvisí, nejedná se o okamžik realizace souvisejících peněžních toků. Tyto principy vynucují následnou tvorbu časového rozlišení, dohadných položek a rezerv, aby byla aktuální báze zajištěna.

Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje výkaz finanční situace (dle českých předpisů rozvaha), výkaz o úplném výsledku hospodaření (dle českých předpisů výkaz zisku a ztráty), výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu a komentář ke konsolidovaným účetním výkazům (dle českých předpisů příloha). Konsolidující účetní jednotka má možnost prezentovat informace o úplném výsledku hospodaření v rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření, který zachycuje všechny náklady a výnosy s dopadem na výsledek hospodaření a všechny přínosy a újmy, nebo v rámci dvou výkazů, a to výsledovky zachycující transakce s dopadem na výsledek hospodaření a výkazu o úplném výsledku hospodaření, který převezme výsledek hospodaření z výsledovky a doplní se o ostatní výsledky hospodaření, které jsou součástí úplného výsledku hospodaření.

Požadavky na vykazování jednotlivých položek výkazu o finanční situaci (rozvahy) jsou dle mezinárodních standardů mnohem volnější, než jaké požadují české předpisy. Povinností při sestavování výkazu konsolidující jednotkou je řídit se pravidlem významnosti a tomu podřídít pravidla sumarizace aktiv do jednotlivých položek. Standard IAS 1 vyžaduje, aby byla aktiva a pasiva rozlišována na krátkodobá a dlouhodobá. Formálními požadavky jsou pak název výkazu, identifikace konsolidující účetní jednotky, datum sestavení rozvahy, měnu, ve které je vykazováno a číselný řád vykazovaných položek. Volba sestavení rozvahy vertikálně či horizontálně a pořadí položek je plně v kompetenci účetní jednotky. Následující tabulka znázorňuje minimální povinné položky zveřejněné v rozvaze. Jednotlivé standardy mezinárodního výkaznictví pak uvádějí,

jaké konkrétní položky musí být v rozvaze vykázány v rámci jednotlivých složek aktiv a pasiv.

Tabulka 3: Minimálně vykazované položky výkazu o finanční situaci

Aktiva	Pasiva
Pozemky, budovy a zařízení	Obchodní a jiné závazky
Investiční nemovitý majetek	Rezervy
Nehmotná aktiva	Ostatní finanční závazky
Investice vykazované ekvivalenční metodou	Vydaný kapitál a fondy vlastníků mateřské společnosti
Biologická aktiva	Menšinový podíl
Zásoby	Závazky držené k prodeji
Obchodní a jiné pohledávky	Odložené daňové závazky
Peníze a peněžní ekvivalenty	Závazky z titulu běžných daní
Ostatní finanční aktiva	
Celková aktiva držená k prodeji	
Odložené daňové pohledávky	
Pohledávky z titulu běžných daní	

Zdroj: Dvořáková (2014), IAS 1 – Presentation of Financial Statements

Účetní jednotka sestavující konsolidovanou účetní závěrku může zařadit i další položky, a to ve všech povinně zveřejňovaných výkazech, které považuje za významné a uživatel ÚZ by s nimi měl být seznámen.

Výkaz o úplném výsledku hospodaření (výsledovku) může konsolidující účetní jednotka sestavit jak v druhovém členění, tak účelovém. Měla by v této souvislosti zvážit, která metoda je relevantnější s ohledem na její činnost. Forma může být jak horizontální, tak vertikální. Opět jsou stanoveny minimální požadavky na položky vykazované ve výsledovce a v návaznosti na ni položky vztahující se k ostatním výsledkům hospodaření. Následující tabulka znázorňuje minimální požadavky výkazu o úplném výsledku hospodaření.

Tabulka 4: Minimálně vykazované položky výkazu o úplném výsledku hospodaření

Výnosy (revenues)	Transakce ovlivňující výsledek hospodaření
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených a společných podniků při zachycení ekvivalenční metodou	
Daňové náklady	
Zisk/Ztráta z ukončovaných činností po zdanění	
Zisk/Ztráta z přecenění aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
Zisk/Ztráta	Ostatní výsledky hospodaření
Ostatní výsledky hospodaření (other comprehensive income)	
Položky, které mohou být v budoucnu reklasifikovány do výsledku hospodaření	
Položky, které nemohou být v budoucnu reklasifikovány	
Podíly na ostatních výsledcích hospodaření přidružených a společných podniků při použití ekvivalenční metody	
Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income)	Alokace výsledku hospodaření vlastníkům
Zisky/Ztráty připadající na menšinový podíl	
Zisky/Ztráty připadající vlastníkům mateřské společnosti	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům
Úplný výsledek hospodaření připadající na menšinový podíl	
Úplný výsledek hospodaření připadající vlastníkům mateřské společnosti	

Zdroj: Dvořáková (2014), IAS1 – Presentation of Financial Statements

Jak je z tabulky evidentní, konsolidující účetní jednotka vyčlení v konsolidovaném výkazu o úplném výsledku hospodaření hospodářský výsledek a položky ostatních výsledků hospodaření připadající na menšinový podíl (nekontrolní). Zároveň mezinárodní standard výkaznictví IFRS 3 – Podnikové kombinace určuje, jak nakládat s případným goodwillem (obdoba konsolidačního rozdílu dle českých předpisů). Pokud vznikne, zahrne se v rozvaze do položek aktiv.

Výkaz peněžních toků je povinnou součástí konsolidované ÚZ. Výsledkem jeho sestavení by měla být možnost posoudit uživatelem vývoj peněžních toků a ekvivalentů během účetního období a možnost odhadnout do budoucna schopnost generovat peněžní toky, či srovnat výsledky provozní výkonnosti. Peněžní toky jsou mezinárodním standardem definovány jako přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Nepeněžními transakcemi jsou takové, které nevyžadují použití peněžních prostředků a ekvivalentů. Peněžní

toky jsou děleny do oblasti provozní činnosti, investiční činnosti a financování. Výkaz lze sestavit přímou metodou, kterou standard jasně preferuje, nebo metodou nepřímou. Přímá metoda spočívá ve vykázání jednotlivých tříd peněžních příjmů a výdajů v jednotlivých oblastech (činnostech), což umožňuje uživateli ÚZ odhadnout budoucí vývoj peněžních toků. Nepřímá metoda spočívá v úpravách dosaženého výsledku hospodaření v provozní oblasti.

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu je taktéž povinnou součástí konsolidované ÚZ. Účelem tohoto výkazu je informovat o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu a o celkových přírůstcích a úbytcích těchto položek. V rámci výkazu o změnách ve vlastním kapitálu by konsolidující účetní jednotka měla uvést informaci o úplném výsledku hospodaření, důsledek retrospektivního zachycení změn v účetních metodách a důsledek opravy chyb na každou položku vlastního kapitálu, vklady vlastníků do podniku a distribuce vlastníkům (výplaty dividend) a pro každou složku vlastního kapitálu popsat všechny změny, ke kterým během účetního období došlo. IAS 1 opět neurčuje, jakou formu by měl výkaz mít.

5. Metodika

Cílem práce je popsat účetní operace podniků ve skupině (koncernů) dle platné české i mezinárodní legislativy a způsoby vykazování jednotlivých položek v konsolidované účetní závěrce. V aplikační části pak provést zhodnocení dané problematiky u vybraného podnikatelského subjektu, včetně dopadu do účetních výkazů a daňového přiznání. Použitá data pocházejí z průzkumu a sledování procesu účtování v roce 2016 a vypořádání se s danou problematikou u konkrétního podnikatelského subjektu. Data byla získána jak od vedení ekonomického úseku zkoumaného subjektu, auditorské společnosti, která se konsolidovanými účetními závěrkami zabývá, tak od auditora, který v daném subjektu audit konsolidované účetní závěrky prováděl. Vybraným podnikatelským subjektem je konsolidační celek působící v České Republice, který se skládá z mateřského podniku a tří dceřiných podniků, na kterých v průběhu let 2010 až 2016 získala mateřská společnost postupně stoprocentní podíly.

Základem pro aplikační část diplomové práce je zhodnocení dané problematiky u vybraného podnikatelského subjektu. V první řadě analýza celkové situace v podnicích spadajících do konsolidačního celku (skupiny), zda podnikatelské subjekty používají metody konsolidace způsobem, jaký požaduje zákon, zda jsou konsolidační pravidla pouhým kopírováním zákonných ustanovení či jsou upraveny pro potřeby konkrétního subjektu a zda jsou aktuální, tedy přizpůsobeny aktuálně platné legislativě. Z průzkumu v auditorské společnosti vyplývá, že vzhledem k náročnosti procesu konsolidace při větším počtu konsolidovaných podniků a neznalosti praktických procesů při úpravě účetní závěrky pro účely konsolidace se většina konsolidačních celků uchyluje k nejjednodušší metodě konsolidace, tedy metodě plné konsolidace a konsolidované podniky se pouze řídí konsolidačními pravidly stanovenými mateřskou společností sídlící v zahraničí. Sledovanými oblastmi jsou tedy zejména struktura zkoumaného konsolidačního celku, konsolidační pravidla a vnitropodnikové směrnice.

Aplikační část práce se dále soustředí na popsání problematiky na konkrétních příkladech, analýzu procesu přípravy individuálních účetních závěrek pro účely konsolidace včetně způsobu účtování a dopadu na účetní výkazy a daňové přiznání podnikatelského subjektu. Součástí jsou i příklady rozdílného efektu na účetní závěrku konsolidující účetní jednotky při použití různých metod

konsolidace a popsán je i postup tvorby konsolidované účetní závěrky při použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards). Zároveň je na konkrétních příkladech analyzováno, k jakým rozdílům v konsolidované účetní závěrce může dojít právě při použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zdůrazněny a popsány jsou i situace, kdy za použití různých metod konsolidace lze dosáhnout rozdílné podoby výsledné konsolidované účetní závěrky, aniž by byla porušena pravidla stanovená zákonem.

Zároveň je věnována pozornost i změnám, které proběhly hlavně v roce 2016. Jedná se zejména o novelu zákona o účetnictví¹² a s tím související novelu prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví¹³. Především jde o novou kategorizaci účetních jednotek, změny v úpravě účetní závěrky a jejího ověření auditorem. Je poukázáno na rozdílnou vypovídací schopnost účetních výkazů, které jsou sestaveny různými metodami konsolidace, a především jejich rozdílnost v případě konsolidačního celku, který účtuje za použití mezinárodních účetních standardů (International Standards of Accounting) a konsolidaci účetní závěrky provádí metodami mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Hypotéza č. 1: Podniky spadající do konsolidačního celku upravují své individuální účetní závěrky metodami konsolidace co neoptimálněji za účelem prezentace výsledné účetní závěrky jako by se jednalo o jeden ekonomický subjekt.

Hypotéza č. 2: Konsolidující účetní jednotka stanovuje konsolidační pravidla tak, aby výsledná konsolidovaná účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví konsolidačního celku.

V práci jsou použity následující metody vyhodnocování získaných dat:

- analýza,
- dedukce,
- komparace,
- pozorování,

12 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

13 Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

- řízené rozhovory,
- popis.

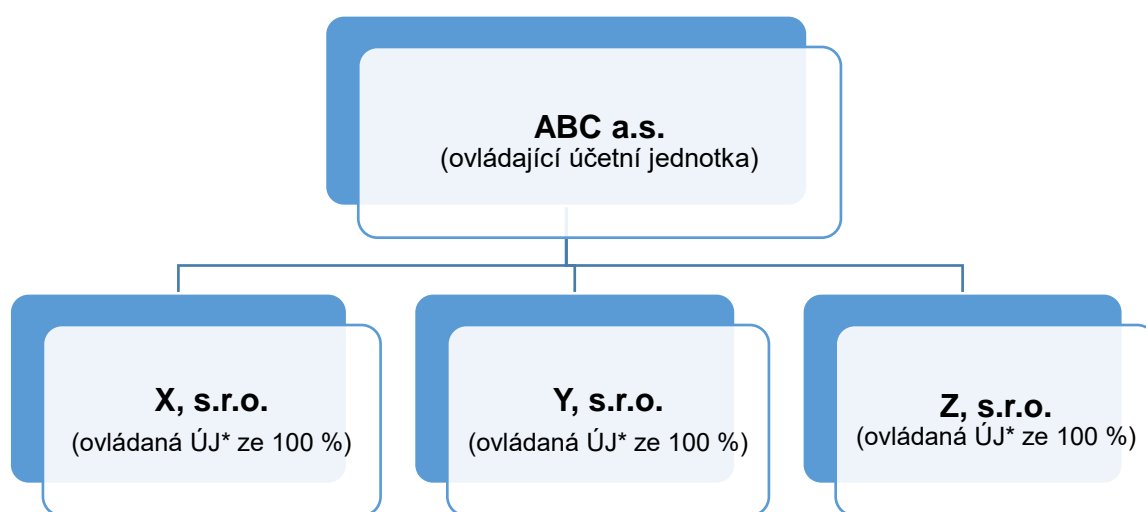
Závěrem jsou shrnuty výsledky zkoumání a návrh řešení k jednotlivým problematickým částem tématu i komentář o skutečném postupu řešení problémových oblastí v praxi.

6. Analýza hodnoceného konsolidačního celku (skupiny)

6.1. Charakteristika skupiny

Hodnoceným konsolidačním celkem je skupina tvořená ovládající účetní jednotkou ABC a.s. a třemi ovládanými účetními jednotkami X, s.r.o., Y, s.r.o. a Z, s.r.o. Skupina skutečně existuje, použitá data jsou reálná, nicméně účetní jednotky tvořící skupinu si nepřejí být jmenovány, proto jsou názvy podniků v konsolidačním celku v práci nahrazeny smyšlenými. Strukturu skupiny znázorňuje následující schéma.

Obrázek 1: Schéma organizační struktury konsolidačního celku v roce 2016



* účetní jednotka

Zdroj: Konsolidovaná výroční zpráva hodnocené skupiny za rok 2016

Ovládající účetní jednotka byla poprvé zapsaná do obchodního rejstříku v roce 1991, její sídlo je v Praze a její převládající činností je provádění staveb včetně jejich změn a odstraňování. X, s.r.o. je od roku 1999 ze 100 % ovládaná společností ABC a.s., vznikla v roce 1995 a její hlavní předmět činnosti je výstavba bytových budov. Y, s.r.o. je ze 100 % ovládaná společností ABC a.s., vznikla v roce 2003 a její hlavní předmět činnosti je realitní činnost a zprostředkování obchodu. Od roku 2008 držela ovládající účetní jednotka 80% podíl na této ovládané společnosti. Zbývajících 20% podíl odkoupila ovládající společnost v lednu roku 2016. Z, s.r.o. je od roku 2004 ze 100 % ovládaná společností ABC a.s., vznikla v roce 1994 a její hlavní předmět činnosti je pronájem nebytových prostor. Všechny ovládané účetní jednotky mají sídlo v Praze, totožné

s ovládající účetní jednotkou. Skupina za rok 2016 zaměstnávala průměrně 185 zaměstnanců, přičemž Y, s.r.o. a Z, s.r.o. neměly v tomto roce, dle informací uvedených v příloze k účetní závěrce, zaměstnance žádné.

6.2. Konsolidační pravidla

Zkoumanému konsolidačnímu celku vznikla povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku poprvé v roce 2004. Konsolidující účetní jednotka by měla stanovit svým konsolidovaným účetním jednotkám konsolidační pravidla. Ve zkoumané skupině však dochází v roce 2016 k situaci, kdy individuální účetní závěrku ovládající účetní jednotky a zároveň individuální účetní závěrky ovládaných jednotek vypracovává jedno účetní oddělení v sídle společnosti v součinnosti s auditorem. Zároveň všechny společnosti ve skupině účtují ve stejné měně a neexistují žádné menšinové podíly jiných osob na ovládaných osobách. Z těchto důvodů netvoří konsolidující jednotka žádná konsolidační pravidla, jednoduše sama upravuje individuální účetní závěrky ovládaných účetních jednotek, které za ně i sama sestavuje, pro účely konsolidace ÚZ.

V roce 2016 je v příloze ke konsolidované účetní závěrce uvedeno, že konsolidace ÚZ je prováděna způsobem přímé konsolidace a při sestavování konsolidované ÚZ je použita metoda plné konsolidace. Zároveň je uvedeno, že v roce 2016 nejsou do konsolidace zahrnuty dvě ze tří ovládaných účetních jednotek z důvodu jejich nevýznamnosti, a to Y, s.r.o. a Z, s.r.o.

6.3. Ovládané účetní jednotky nezahrnované do konsolidace

Společnost Z, s.r.o. je z pohledu ovládající jednotky nevýznamná objemem svých výkonů. Z její individuální účetní závěrky vyplývá, že za rok 2016 realizovala tržby ve výši 93 000 Kč a s nimi spojené náklady ve výši 132 000 Kč, tudíž realizovala záporný výsledek hospodaření. Její výkony jsou ve srovnání s ovládající jednotkou opravdu zanedbatelné, není tedy třeba tuto jednotku do konsolidace zahrnovat. Nicméně je nutné konstatovat, že tato jednotka disponuje k 31. 12. 2016 dlouhodobým majetkem a vlastním kapitálem ve výši přesahující 4 miliony Kč (netto), což je sice zhruba o 200 000 Kč méně než v předchozím roce, ale stále je to významná hodnota, která by měla efekt na konsolidovanou účetní závěrku, kdyby tato jednotka do konsolidace ÚZ byla zahrnuta.

Společnost Y, s.r.o. je z pohledu ovládající jednotky nevýznamná také objemem svých výkonů. Tato ovládaná účetní jednotka dle své individuální účetní závěrky za rok 2016 neměla průměrně žádné zaměstnance, nicméně vykazuje tržby ve výši zhruba 2 072 000 Kč a s nimi související náklady ve výši 1 411 000 Kč, za rok 2016 tedy dosahuje zisku. Zároveň vykazuje osobní náklady ve výši 213 000 Kč. Oproti roku 2015 se jedná o významný útlum v aktivitě společnosti (tržby klesly meziročně o zhruba 10 milionů Kč), z toho důvodu lze konstatovat, že výkony této ovládané společnosti jsou v porovnání s ovládající jednotkou nevýznamné. Zároveň ale oproti roku 2015, kdy tato jednotka dosáhla ztráty ve výši přes 1,5 milionů Kč, se jí podařilo vytvořit kladný výsledek hospodaření, a to 154 000 Kč. Velikost aktiv a pasiv v porovnání s předcházející jednotkou nezahrnovanou do konsolidace není tak významná, dosahuje výše pouze 1 386 000 Kč (netto), což by na konsolidovanou účetní závěrku nemělo tak významný vliv, jako hodnota aktiv předchozí ovládané společnosti nezahrnované do konsolidace.

6.4. Ovládané účetní jednotky zahrnuté do konsolidace

Jak vyplývá z předchozí podkapitoly, v roce 2016 je součástí konsolidované účetní závěrky pouze ovládající (konsolidující) účetní jednotka ABC a.s. a ovládaná (konsolidovaná) účetní jednotka X, s.r.o. Následující tabulka znázorňuje strukturu aktiv a pasiv konsolidující a konsolidované účetní jednotky k 31. 12. 2016 v minimálním požadovaném rozsahu pro konsolidovanou rozvahu, v tuto chvíli bez vyloučených vzájemných účetních operací a úprav které vyplývají ze zákonných požadavků na konsolidaci ÚZ.

Tabulka 5: Rozvaha konsolidující a konsolidované ÚJ* k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)

	Položky rozvahy	ABC a.s.	X, s.r.o.
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	57 447	192 499
B.I.	- Dlouhodobý nehmotný majetek	624	224
B.II.	- Dlouhodobý hmotný majetek	43 568	192 275
B.III.	- Dlouhodobý finanční majetek	13 255	0
C.	Oběžná aktiva	196 366	366 519
C.I.	- Zásoby	40 116	196 955
C.II.	- Pohledávky	147 206	14 439
C.III.	- Krátkodobý finanční majetek	0	0
C.IV.	- Peněžní prostředky	9 044	155 125
D.	Časové rozlišení aktiv	4 829	9 138
	Aktiva celkem	258 642	568 156
A.	Vlastní kapitál	240 663	43 295
A.I.	- Základní kapitál	6 000	5 102
A.II.	- Ážio a kapitálové fondy	0	371
A.III.	- Fondy ze zisku	0	0
A.IV.	- Výsledek hospodaření minulých let	138 683	20 432
A.V.	- Výsledek hospodaření běžného úče. obd.	95 980	17 390
B.+C.	Cizí zdroje	11 981	475 251
B.	Rezervy	1 461	8 058
C.	Závazky	10 520	467 193
C.I.	- Dlouhodobé závazky	1 737	0
C.II.	- Krátkodobé závazky	8 783	467 193
D.	Časové rozlišení pasiv	5 998	49 610
	Pasiva celkem	258 642	568 156

* účetní jednotka

Zdroj: Konsolidovaná výroční zpráva hodnocené skupiny za rok 2016

Z uvedených hodnot v tabulce je evidentní, že tato ovládaná účetní jednotka (X, s.r.o.) dosahuje významné výše hodnot majetku, závazků a kapitálu, které nelze považovat z pohledu ovládající účetní jednotky za nevýznamné, ba naopak, celková hodnota aktiv a pasiv ovládané jednotky je více než dvakrát větší, z toho důvodu je zahrnuta v roce 2016 do konsolidace.

Položka B.III. Dlouhodobý finanční majetek podniku ABC a.s. obsahuje podíl na konsolidované jednotce X, s.r.o. ve výši 5 102 tis. Kč a podíly na jednotkách Y, s.r.o. a Z, s.r.o. které nebyly do konsolidace ÚZ zahrnuty.

Tabulka 6: Výkaz zisku a ztráty konsolidující a konsolidované ÚJ* k 31.12.2016 (v tis. Kč)

	Položky VZZ	ABC a.s.	X, s.r.o.
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	85 380	214 283
II.	Tržby za prodej zboží	0	0
A.	Výkonová spotřeba	40 856	325 172
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-7 950	-58 066
C.	Aktivace (-)	0	-99 660
D.	Osobní náklady	29 932	81 390
E.	Úpravy hodnot v provozní činnosti	4 563	14 357
III.	Ostatní provozní výnosy	1 225	275 586
F.	Ostatní provozní náklady	3 808	202 507
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	15 396	24 169
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (podíly)	88 835	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	0	287
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	4 777	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	0	1
K.	Ostatní finanční náklady	28	2 298
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	84 030	-2 010
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	99 426	22 159
L.	Daň z příjmů	3 446	4 769
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	95 980	17 390
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	95 980	17 390
*	Cistý obrat za účetní období	175 440	490 157

* účetní jednotka

Zdroj: Konsolidovaná výroční zpráva hodnocené skupiny za rok 2016

V tabulce č. 6 je znázorněna struktura výnosů a nákladů konsolidující a konsolidované účetní jednotky k 31. 12. 2016 v minimálním požadovaném rozsahu pro konsolidovaný výkaz zisku a ztráty. Nejsou však prozatím zohledněny vylučované účetní operace a úpravy které jsou dány zákonnými požadavky na konsolidovanou ÚZ. Opět je z tabulky jasné, že ovládaná jednotka má v roce 2016 významnou aktivitu, dosahuje téměř třikrát většího objemu výkonů a dosahuje i vyššího provozního zisku než jednotka ovládající. Toto jsou další důvody, proč by tato ovládaná účetní jednotka měla být do konsolidace ÚZ zahrnuta.

V položce IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (podíly) podniku ABC a.s. jsou obsaženy podíly na zisku, největší položku tvoří vyplacené podíly od konsolidované jednotky X, s.r.o. ve výši 80 000 tis. Kč.

6.5. Účetní operace vznikající ve sledované skupině

Mezi ovládající a ovládanými účetními jednotkami probíhají běžné odběratelsko – dodavatelské vztahy. Z toho důvodu je pro účely konsolidace účetní závěrky nutné vzít v úvahu pohledávky a závazky vznikající mezi podniky ve skupině. Pro účely konsolidace ÚZ v roce 2016 a vyčíslení vzájemných pohledávek a závazků ve skupině postupuje konsolidující jednotka následovně:

- z účetního programu vyselektuje pohledávky, které má v evidenci k 31. 12. 2016 za konsolidovanou účetní jednotkou, vedené na analytickém účtu k syntetickému účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů,
- tyto pohledávky dosahují k 31. 12. 2016 výše 140 000 000 Kč,
- z účetního programu vyselektuje závazky, které má v evidenci k 31. 12. 2016 vůči konsolidované jednotce, vedené na analytickém účtu k syntetickému účtu 321 – Závazky z obch. vztahů,
- tyto závazky jsou k 31. 12. 2016 ve výši 2 185 000 Kč.

Vzhledem k tomu, jak již bylo uvedeno, že úpravy individuální ÚZ ovládané účetní jednotky zpracovává pro účely konsolidace sama ovládající jednotka, pokračuje dále podobně se specifikací vzájemných závazků a pohledávek které má v evidenci konsolidovaná účetní jednotka:

- z účetního programu vyselektuje pohledávky, které má v evidenci k 31. 12. 2016 za konsolidující účetní jednotkou, vedené na analytickém účtu k syntetickému účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů,
- tyto pohledávky dosahují k 31. 12. 2016 výše 2 185 000 Kč,
- z účetního programu vyselektuje závazky, které má v evidenci k 31. 12. 2016 vůči konsolidující účetní jednotce, vedené na analytickém účtu k syntetickému účtu 321 – Závazky z obch. vztahů,

- tyto závazky dosahují k 31. 12. 2016 výše 140 000 000 Kč.

Tyto pohledávky a závazky konsolidující i konsolidované jednotky je nutné v konsolidované rozvaze vyloučit, aby nebyla bezvýznamně navyšována aktiva a pasiva. Jedná se vlastně z pohledu konsolidované rozvahy o pohledávky a závazky za sebou samým¹⁴. Vzájemné pohledávky se v konsolidované rozvaze vyloučí na straně aktiv na řádku C. II. Pohledávky a vzájemné závazky se v konsolidované rozvaze vyloučí na straně pasiv na řádku C. II. Krátkodobé závazky. K jiným závazkovým vztahům v roce 2016 nedošlo, nebyly poskytnuty žádné zálohy v rámci skupiny, ani žádné půjčky. K pohledávkám a závazkům mezi konsolidující a ostatními konsolidovanými jednotkami není přihlíženo, protože nejsou zahrnuty do konsolidace.

Mezi konsolidující a konsolidovanou účetní jednotkou došlo v roce 2016 k prodeji a nákupu výrobků a služeb. Jednalo se o nákup výrobků (bytové výstavby) konsolidující jednotkou od konsolidované jednotky a o nákup služeb konsolidované jednotky od jednotky konsolidující. Tyto výrobky byly zároveň během roku 2016 konsolidující jednotkou prodány třetím osobám mimo konsolidační celek. Pro účely konsolidace ÚZ je nutné identifikovat náklady a výnosy související s touto dodávkou výrobků:

- konsolidovaná účetní jednotka vyselektuje z účetního programu výnosy realizované během roku 2016 z prodeje výrobků konsolidující jednotce, evidované na analytických účtech k syntetickým výnosovým účtům účtové skupiny 60, stejně vyselektuje konsolidující jednotka výnosy realizované vůči konsolidované jednotce,
- tyto výnosy dosáhly celkem výše 87 384 000 Kč,
- konsolidující účetní jednotka vyselektuje z účetního programu náklady související během roku 2016 s nákupem výrobků od konsolidované jednotky, stejně vyselektuje konsolidovaná jednotka náklady ze vztahů s konsolidující jednotkou,
- tyto náklady dosáhly celkem výše 87 384 000 Kč.

¹⁴ Loja, R., Jonáš, R. (2016). *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. Praha: 1. VOX, ČR.

Náklady a výnosy vzniklé mezi členy konsolidačního celku ze vzájemného nákupu a prodeje výrobků, služeb, či dlouhodobého majetku je nutné pro účely konsolidace ÚZ vyloučit. Takto vykázané výnosy se v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty vyloučí na řádku I. Tržby z prodeje výrobků a služeb a náklady se vyloučí na řádku A. Výkonová spotřeba. K jiným nákladům a výnosům ze vztahů uvnitř skupiny v roce 2016 nedošlo.

V konsolidované rozvaze je dále nutné vyloučit vliv konsolidující účetní jednotky na té konsolidované. Konsolidující jednotka má v konsolidované jednotce 100% podíl na základním kapitálu, který dosahuje výše 5 102 000 Kč. Tento podíl na základním kapitálu se v konsolidované účetní závěrce vyloučí v plné výši na řádku A. I. Základní kapitál konsolidované rozvahy. Zároveň se vyloučí i investice konsolidující jednotky do podílu na konsolidované jednotce vyloučením hodnoty tohoto finančního majetku na řádku B. III. Dlouhodobý finanční majetek konsolidované rozvahy ve výši 5 102 000 Kč.

V konsolidované rozvaze není uvedena položka konsolidačního rozdílu, ani jeho odpis v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty. Vzhledem k tomu, že v konsolidovaných výkazech za předchozí účetní období konsolidační rozdíl uveden je, stejně tak i jeho odpis, dalo by se očekávat, že bude uveden i roce 2016. Nicméně v konsolidovaných výkazech chybí, a to bez jakékoli další informace. V konsolidované rozvaze za účetní období k 31. 12. 2015 byl vykázán konsolidační rozdíl ve výši 5 493 000 Kč a jeho odpis v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty za období k 31. 12. 2015 ve výši 685 000 Kč. Není však uvedeno, jak byl konsolidační rozdíl vypočítán, důvod a časové určení jeho vzniku, ani způsob a doba jeho odpisování.

Vzájemné vztahy mezi členy konsolidačního celku jsou vyjádřeny i případnými podíly na zisku. Konsolidující jednotka má každoročně výnosy ze 100% podílu na konsolidované účetní jednotce. V roce 2016 byl konsolidovanou jednotkou vyplacen konsolidující jednotce podíl na zisku ve výši 80 000 000 Kč. Tyto pro konsolidující jednotku výnosy je třeba vyloučit v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty na řádku IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly. Zároveň se o tento výnos sníží výsledek hospodaření běžného období v konsolidované rozvaze a zvýší výsledek hospodaření minulých let.

Konsolidující účetní jednotka má 100% podíl na základním kapitálu dalších dvou ovládaných jednotek, které ale nejsou v roce 2016 do konsolidace ÚZ zahrnuty, ani nejsou součástí vzájemných vztahů mezi členy skupiny. I přesto se ale jejich existence v účetnictví konsolidující jednotky projeví. Tyto dvě jednotky nevyvíjí k datu účetní závěrky aktivní činnost a tuto skutečnost konsolidující jednotka zohlední tvorbou opravné položky k finanční investici do podílu na základním kapitálu těchto jednotek. Společnost ABC a.s. vytvořila v roce 2016 k investici do ovládané jednotky Z, s.r.o. opravnou položku ve výši 3 240 000 Kč, aby byl vyjádřen rozdíl mezi základním vkladem do ovládané společnosti a předpokládaným výnosem z prodeje majetku této společnosti. Dále vytvořila opravnou položku k investici do ovládané jednotky Y, s.r.o. a to ve výši 1 537 000 Kč, aby byla vyjádřena reálná hodnota společnosti, která nevyvíjí činnost. Tyto opravné položky se projeví v individuální účetní závěrce konsolidující jednotky, ne v úpravách závěrky pro účely konsolidace, nicméně ve výsledku mají vliv na konsolidovanou ÚZ, jelikož individuální závěrka konsolidující jednotky je součástí té konsolidované ÚZ.

6.6. Konsolidovaná účetní závěrka skupiny

V předchozí podkapitole jsou popsány účetní operace vznikající mezi členy konsolidačního celku (skupiny). Tyto operace mají vliv na konsolidovanou účetní závěrku. Jelikož všechny konsolidované jednotky mají sídlo v České Republice stejně jako konsolidující jednotka, nemusí se zabývat přepočten individuálních závěrek na českou měnu. Konsolidující jednotka je jediným vlastníkem podílů na konsolidovaných jednotkách, není tedy třeba vyčíslit menšinové podíly či upravovat individuální závěrky pro účely konsolidace ÚZ s ohledem na poměr vlastnických práv. Po identifikaci vzájemných vztahů ve skupině tedy může dojít k sestavení konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a vyloučení položek které vyplývají ze vzájemných operací mezi členy skupiny. Následující tabulka zobrazuje položky rozvahy konsolidující a konsolidované jednotky, vylučované položky a výsledný stav – konsolidovanou rozvahu.

Tabulka 7: Konsolidovaná rozvaha skupiny za rok 2016 (v tis. Kč)

	Položky rozvahy	ABC a.s.	X, s.r.o.	Úpravy	Celkem
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	57 447	192 499	-5 102	244 844
B.I.	- Dlouhodobý nehmotný majetek	624	224		848
B.II.	- Dlouhodobý hmotný majetek	43 568	192 275		235 843
B.III.	- Dlouhodobý finanční majetek	13 255	0	-5 102	8 153
C.	Oběžná aktiva	196 366	366 519	-142 185	420 700
C.I.	- Zásoby	40 116	196 955		237 071
C.II.	- Pohledávky	147 206	14 439	-142 185	19 460
C.III.	- Krátkodobý finanční majetek	0	0		0
C.IV.	- Peněžní prostředky	9 044	155 125		164 169
D.	Časové rozlišení aktiv	4 829	9 138		13 967
	Aktiva celkem	258 642	568 156	-147 287	679 511
A.	Vlastní kapitál	240 663	43 295	-5 102	278 856
A.I.	- Základní kapitál	6 000	5 102	-5 102	6 000
A.II.	- Ážio a kapitálové fondy	0	371		371
A.III.	- Fondy ze zisku	0	0		0
A.IV.	- Výsledek hospodaření minulých let	138 683	20 432	80 000	239 115
A.V.	- Výsledek hospodaření běžného úče. období	95 980	17 390	-80 000	33 370
B.+C	Cizí zdroje	11 981	475 251	-142 185	345 047
B.	Rezervy	1 461	8 058		9 519
C.	Závazky	10 520	467 193	-142 185	335 528
C.I.	- Dlouhodobé závazky	1 737	0		1 737
C.II.	- Krátkodobé závazky	8 783	467 193	-142 185	333 791
D.	Časové rozlišení pasiv	5 998	49 610		55 608
	Pasiva celkem	258 642	568 156	-147 287	679 511

Zdroj: Konsolidovaná výroční zpráva hodnocené skupiny za rok 2016

Z tabulky je evidentní, že kdyby konsolidující jednotka nesplnila zákonný požadavek na zahrnutí ovládané jednotky do konsolidované účetní závěrky, byla by významně narušena zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Konsolidovaná účetní jednotka disponuje významným objemem majetku a závazků, tudíž výsledné stavy jednotlivých položek konsolidované rozvahy reprezentují výsledky obou jednotek jako by se jednalo o jeden ekonomický subjekt velmi názorně. Následující tabulka dále zobrazuje jednotlivé položky výkazu zisku a ztráty konsolidující a konsolidované účetní jednotky, vylučované položky a výsledný stav – konsolidovaný výkaz zisku a ztráty.

Sloupec Úpravy reflektuje dříve popsané vnitroskupinové transakce a operace, které je třeba pro účely konsolidace z konsolidované rozvahy vyloučit.

Tabulka 8: Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty skupiny za rok 2016 (v tis. Kč)

	Položky VZZ	ABC a.s.	X, s.r.o.	Úpravy	Celkem
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	85 380	214 283	-87 384	212 279
II.	Tržby za prodej zboží	0	0		0
A.	Výkonová spotřeba	40 856	325 172	-87 384	276 644
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-7 950	-58 066		-66 015
C.	Aktivace (-)	0	-99 660		-99 660
D.	Osobní náklady	29 932	81 390		111 322
E.	Úpravy hodnot v provozní činnosti	4 563	14 357		18 920
III.	Ostatní provozní výnosy	1 225	275 586		276 811
F.	Ostatní provozní náklady	3 808	202 507		206 315
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	15 396	24 169		30 443
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (podíly)	88 835	0	-80 000	8 835
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0		0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0		0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0		0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	0	287		287
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	4 777	0		4 777
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	0	0		0
VII.	Ostatní finanční výnosy	0	1		1
K.	Ostatní finanční náklady	28	2 298		2 326
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	84 030	-2 010	-80 000	2 020
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	99 426	22 159	-80 000	41 585
L.	Daň z příjmů	3 446	4 769		8 215
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	95 980	17 390	-80 000	33 370
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0		0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	95 980	17 390	-80 000	33 370
*	Čistý obrat za účetní období	175 440	490 157	-167 384	498 213

Zdroj: Konsolidovaná výroční zpráva hodnocené skupiny za rok 2016

Z konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je opět evidentní, že konsolidovaná účetní jednotka má významný dopad na konsolidovaný výkaz. Zároveň jsou zachyceny výše popsané operace, které je nutné pro účely konsolidace ÚZ vyloučit a vliv těchto vyloučení na jednotlivé položky výsledného výkazu zisku a ztráty. Objemem svých nákladů, výnosů a strukturou kapitálu se konsolidovaná jednotka významně podílí na výsledném výkazu zisku a ztráty v roce 2016. Její nezahrnutí do konsolidace by mělo významný negativní dopad na věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví.

Po sestavení konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty vyhotoví konsolidující účetní jednotka přílohu ke konsolidované účetní závěrce za rok 2016, ve které uvede všechny významné skutečnosti, popíše členy konsolidačního celku, použité účetní metody a další informace, které ukládá zákon. Dále pak vyhotoví konsolidovanou výroční zprávu.

7. Návrh konsolidačních pravidel

ABC a.s.
Studentská 123/4, Praha
IČ: 987 45 321

Zpracoval: Michaela Švarcová, finanční ředitelka

(1) Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka skupiny jednotek, která slučuje majetek, závazky a výsledky hospodaření konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek, které konsolidující jednotka ovládá a řídí. Konsolidovaná účetní závěrka se zpracovává s účelem informovat akcionáře a společníky účetní jednotky, která řídí podnikatelské činnosti jiných účetních jednotek. Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje s cílem zobrazit stav majetku a ostatních aktiv, závazků a dluhů a ostatních pasiv, nákladů a výnosů a výsledků hospodaření účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek. Vyloučeny jsou vzájemné vztahy mezi členy konsolidačního celku podle konsolidačních pravidel.

Účetní jednotka ABC a.s. sestavuje konsolidovanou účetní závěrku za účetní období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Tato konsolidační pravidla stanovují povinnosti pro účetní jednotky konsolidačního celku, aby bylo dosaženo cíle konsolidace – sestavení konsolidované účetní závěrky.

Konsolidovaná účetní závěrka bude sestavena v souladu s platnými právními předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních účetních jednotkách a družstvech, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

- české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

(2) Konsolidační celek tvoří ovládající účetní jednotka, která má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a ovládané osoby, které mají povinnost se sestavení konsolidované účetní závěrky podrobit. Konsolidační celek je tvořen následujícími účetními jednotkami.

Ovládající účetní jednotkou je ABC a.s. se sídlem Studentská 123/4, Praha, Česká republika, IČ: 98745321 (dále jen konsolidující účetní jednotka).

Ovládanými účetními jednotkami jsou:

- X, s.r.o. se sídlem Studentská 123/4, Praha, Česká republika, IČ: 87645210,
- Y, s.r.o. se sídlem Studentská 123/4, Praha, Česká republika, IČ: 85645214,
- Z, s.r.o. se sídlem Studentská 123/4, Praha, Česká republika, IČ: 78945123.

Ovládající účetní jednotka je ve všech ovládaných účetních jednotkách společníkem se 100% podílem na základním kapitálu a ovládá je prostřednictvím valných hromad. Ve všech ovládaných účetních jednotkách má ovládající jednotka rozhodující vliv.

(3) Ovládané účetní jednotky pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky předloží ovládající účetní jednotce následující výkazy a doplňující informace:

- účetní závěrka v plném rozsahu zahrnující rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu,
- zprávu auditora, pokud je vydána,
- obratovou předvahu k analytickým účtům za období,
- informace o transakcích a pohybech v rámci konsolidačního celku dle analytických účtů,
- informace o změnách vlastního kapitálu, pokud k nim došlo.

(4) Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje za účetní období k datu řádné účetní závěrky konsolidující účetní jednotky. Účetní období konsolidující účetní jednotky i konsolidovaných účetních jednotek je od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, konsolidovaná účetní závěrka bude proto sestavena k 31. 12. 2016. Práce související se sestavením konsolidované účetní závěrky budou probíhat v následujícím pořadí:

1. sestavení individuální účetní závěrky ovládající i ovládanými účetními jednotkami,
2. předložení výkazů a doplňujících informací stanovených konsolidačními pravidly ovládající účetní jednotce,
3. konsolidace položek účetních závěrek ovládající a ovládaných účetních jednotek do konsolidované účetní závěrky,
4. sestavení konsolidované účetní závěrky,
5. schválení konsolidované účetní závěrky
6. audit schválené konsolidované účetní závěrky,
7. zveřejnění konsolidované účetní závěrky.

(5) Konsolidace účetní závěrky se provede přímým způsobem konsolidace, tedy bez sestavení a použití konsolidovaných účetních závěrek za jednotlivé dílčí celky. Konsolidovaná účetní závěrka se sestaví metodou plné konsolidace, přičemž se zahrnou položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty účetních závěrek konsolidovaných účetních jednotek v plné výši do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky po případném vyloučení, přetřídění a úpravách.

(6) Zpracování účetnictví konsolidující a konsolidovaných účetních jednotek se řídí právními předpisy České republiky, především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Účetní rozvrh pro účetní období roku 2016 sestavují účetní jednotky v konsolidačním celku v souladu se zákonem o účetnictví. Účetní rozvrh zahrnuje i analytické účty, které účetní jednotky používají.¹⁵

¹⁵ Loja, R., Jonáš, R. (2016) *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. Praha: 1. VOX, ČR

V Praze, 1. ledna 2017

Sestavil:

Schválil:

8. Modelové situace

V předchozí kapitole byly popsány účetní operace mezi členy konsolidačního celku na skutečných datech a existující skupině a jejich vliv na konsolidovanou účetní závěrku v roce 2016. V této kapitole jsou popsány vybrané modelové situace, které ve zkoumaném celku nenastaly, ale v realitě nastávají běžně. Pro ukázky modelových situací jsou jako výchozí použita data zkoumaného konsolidačního celku, vždy upravena či pozměněna pro účely daného příkladu. Pozornost je věnována například jiným způsobům konsolidace, či účetním operacím, které by se mohly ve skupině objevit.

8.1. Použití jiných metod konsolidace ÚZ

Další metody konsolidace, které české předpisy dovolují, jsou metoda poměrné konsolidace a metoda konsolidace ekvivalencí. Ve zkoumaném celku nejsou tyto metody možné použít, jelikož ovládající účetní jednotka drží ve všech ovládaných jednotkách 100% podíl na základním kapitálu, což jí dává rozhodující vliv. Nicméně pro účely tohoto modelového příkladu se předpokládá, že společnost ABC a.s. drží v účetní jednotce X, s.r.o. pouze 50% podíl.

V tomto případě se společnost X, s.r.o. stává jednotkou pod společným vlivem. Předpokládá se, že jednotka pod společným vlivem vyvíjí aktivní činnost a není pro konsolidující jednotku nevýznamná. Pro účely konsolidace ÚZ v roce 2016 se položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidované účetní jednotky zahrnou do konsolidovaných výkazů pouze v poměrné výši odpovídající podílu, kterým konsolidující jednotka disponuje, tedy pouze polovina. Stejně tak vzájemné vztahy vznikající mezi konsolidující jednotkou a konsolidovanou jednotkou pod společným vlivem se vyloučí pouze v poměrné výši 50 %. Identifikace a vylučování takových vzájemných vztahů ve skupině probíhá stejně jako v případě metody plné konsolidace, pouze se zohlední podíl připadající konsolidující jednotce, tedy vyloučí se pohledávky, závazky, výnosy a náklady pouze do výše 50 %. Vyjádří se také konsolidační rozdíl a jeho odpis. Konsolidační rozdíl vyjadřuje rozdíl mezi pořizovací cenou 50% podílu konsolidující jednotky a hodnotou vlastního kapitálu přeceněného na reálnou hodnotu konsolidované jednotky odpovídající podílové účasti. Reálná hodnota vlastního kapitálu je dána rozdílem reálné hodnoty aktiv a cizího kapitálu. K přecenění na reálnou hodnotu by došlo, pokud by se významně lišily hodnoty aktiv a cizího kapitálu ke

dni akvizice od účetních hodnot. Kladný konsolidační rozdíl se vykáže v konsolidované rozvaze na straně aktiv a jeho zúčtování v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty na vrub nákladů z běžné činnosti. Konsolidační rozdíl se odepíše do 20 let, nebo kratší doby, pokud ji dokáže účetní jednotka prokazatelně podložit. Pro účely této práce je však důležité, že tyto skutečnosti se v individuálních výkazech těchto společností neobjeví. Konsolidující jednotka zvýší v rozvaze aktivní položku finančního majetku a vznikne jí závazek k úhradě této investice, nebo se sníží položka peněžních prostředků. Naopak jednotka pod společným vlivem získá peněžní prostředky, nebo pohledávku vůči konsolidující účetní jednotce. Konsolidační rozdíl a jeho odpis se projeví až ve chvíli sestavování konsolidovaných výkazů jako nové položky těchto konsolidovaných výkazů za rok 2016.

Za předpokladu, že by konsolidující jednotka ABC a.s. disponovala pouze 30% podílem na jednotce X, s.r.o., stala by se tato účetní jednotka jednotkou pod podstatným vlivem a přicházelo by v úvahu použití konsolidační metody ekvivalencí (protihodnotou). Opět se tedy předpokládá, že tato jednotka vyvíjí aktivní činnost a není pro konsolidující jednotku nevýznamná.

Tato metoda se od předchozích dvou popsaných výše liší významně. Opět by došlo k vyčíslení konsolidačního rozdílu a jeho odpisu. Navíc je však nutné v konsolidovaných výkazech konsolidující jednotkou vyčísřit položky Cenné papíry a podíly v ekvivalenci, Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci a Konsolidační rezervní fond. Položka Cenné papíry a podíly v ekvivalenci vyjadřuje hodnotu podílu připadajícího konsolidující jednotce na vlastním kapitálu jednotky pod podstatným vlivem k datu konsolidace a vykáže se pouze v konsolidované rozvaze. Položka Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci vyjádří podíl (30 %) konsolidující jednotky na výsledku hospodaření běžného období konsolidované jednotky pod podstatným vlivem a vykáže se jak v konsolidované rozvaze, tak konsolidovaném výkazu zisku a ztráty za rok 2016. V položce konsolidované rozvahy za rok 2016 Konsolidační rezervní fond se vykážejí nakumulované podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci minulých let od data akvizice.

V případě vylučování vzájemných vztahů v rámci skupiny zde platí jiné pravidlo. Vyloučí se takové vzájemné vztahy, které mají v účetním období vý-

znamný dopad na vlastní kapitál a výsledek hospodaření běžného období konsolidované jednotky pod podstatným vlivem. Z toho vyplývá, že operace, ze kterých v rámci skupiny tvoří zisk či ztrátu konsolidující jednotka prodejem majetku konsolidované jednotce se nevyklučují vůbec. V hodnocené skupině taková situace nenastala, nicméně za předpokladu, že konsolidující jednotka prodá se ziskem zboží konsolidované jednotce, která jej zaeviduje do svého majetku, nebude se taková operace v konsolidované ÚZ vylučovat. Za opačné situace, tedy konsolidovaná jednotka prodá zboží se ziskem konsolidující jednotce, vyloučí se tato operace při úpravách pro účely konsolidace ÚZ za rok 2016 stejně jako v případě použití plné metody, vyloučí se ale jen část připadající na podíl konsolidující jednotky, tedy ve výši 30 %.

8.2. Prodej a nákup dlouhodobého majetku ve skupině

V případě prodeje a nákupu dlouhodobého majetku je třeba rozlišit, zda se na straně prodávajícího jedná o prodej evidovaného a odepisovaného majetku, nebo o prodej hotového výrobku. Předpokládá se následující situace.

Konsolidující jednotka nakoupí v roce 2016 majetek (osobní automobily) které také v roce 2016 prodá své konsolidované jednotce za 2,5 milionu Kč, konsolidující jednotka koupila majetek za 2 miliony Kč. Tato transakce se projeví v individuálních účetních výkazech obou jednotek a jelikož se jedná o vnitroskupinový vztah, je třeba jej také v konsolidovaných výkazech vyloučit.

Vyloučí se tedy v konsolidovaném výkazu a ztráty za rok 2016 náklad (2 miliony Kč) a výnos z prodeje (2,5 milionu Kč) vyplývající z transakce, což se promítne i do konsolidované rozvahy, ve které je nutné snížit hodnotu dlouhodobého majetku o zisk z této transakce (500 000 Kč). Jelikož se jedná o prodej a nákup odepisovaného majetku, je třeba upravit i položku odpisů a následně zohlednit odloženou daň. Jelikož výnos a náklad z této transakce jsou součástí individuálních výsledků hospodaření podniků ve skupině, je již vypočtena splatná daň z těchto výsledků. Protože nelze tuto daň jednoduše vyloučit, v souvislosti s vylučovanou transakcí v konsolidované ÚZ se tato splatná daň upraví odloženou daňovou pohledávkou z titulu zisku z prodeje a odloženým daňovým závazkem z titulu korekce odpisů k nakoupenému majetku. Úpravy vyplývající z této transakce, včetně úpravy odpisů a následně oprávek mají vliv i na následující účetní období, ve kterých je nutné pokračovat v těchto úpravách

v konsolidovaných účetních výkazech až do doby odepsání nebo vyřazení předmětu nákupu.

8.3. Prodej a nákup zboží ve skupině

Předpokládá se nyní situace, kdy konsolidující jednotka vyrobí v roce 2016 výrobky, které ocení vlastními náklady ve výši 2 miliony Kč. Konsolidovaná jednotka tyto výrobky nakoupí za 2,5 milionu Kč a eviduje je jako zboží v pořizovací ceně 2,5 milionu Kč. V individuální účetní závěrce eviduje konsolidující jednotka tržby z prodeje výrobků (2,5 milionu Kč) a náklady na výrobu vynaložené (2 miliony Kč). Tím vzniká konsolidující jednotce zisk z této transakce 500 000 Kč.

Jelikož se jedná o aktivum, které bylo ve skupině vyrobeno a nebylo prodáno mimo skupinu, mělo by být oceněno vlastními náklady, nicméně konsolidovaná jednotka eviduje zboží v pořizovací ceně. Musí tedy dojít k přecenění, jako by k transakci vůbec nedošlo. Z tohoto důvodu se vyčíslí i odložená daňová pohledávka (95 000 Kč), která vznikne z tohoto rozdílu v ocenění ($500\,000\text{ Kč} \cdot \text{sazba daně ze zisku } 0,19$). V konsolidované rozvaze za rok 2016 se tedy vyloučí zboží které eviduje konsolidovaná jednotka (2,5 milionu Kč) a přičtou se výrobky v ocenění ve vlastních nákladech (2 miliony Kč). Zároveň se vyloučí výsledek hospodaření z provedené transakce (500 000 Kč). V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty za rok 2016 se samozřejmě vyloučí výnos z prodeje výrobků (2,5 milionu Kč) a náklady na výrobu (2 miliony Kč).

8.4. Poskytnutí služeb ve skupině

V konsolidačním celku běžně dochází k situaci, kdy konsolidující jednotka provádí pro konsolidovanou jednotku nějaké služby. Předpokládá se, že konsolidující jednotka poskytne během roku 2016 konsolidované jednotce služby (zpracování účetnictví) v hodnotě 600 000 Kč. Náklady spojené s poskytnutím této služby činí pro konsolidující jednotku 500 000 Kč. Náklady zahrnují mzdové náklady, spotřebu materiálu, odpisy majetku a tak dále. Jelikož konsolidovaná jednotka za služby do konce roku 2016 nezaplatila, eviduje z tohoto titulu závazek a konsolidující jednotka pohledávku ve výši 600 000 Kč.

Jelikož se jedná o transakci, která proběhla pouze v rámci skupiny, nesmí se projevit v konsolidované účetní závěrce, je tedy nutné kompletně tuto

transakci vyloučit. U konsolidované účetní jednotky se vyloučí náklad na pořízení služby a závazek vůči konsolidující jednotce (600 000 Kč), u konsolidující jednotky se vyloučí výnos z poskytnutí služby a pohledávka za konsolidovanou jednotkou (600 000 Kč). Tímto způsobem se zajistí, že vnitroskupinová transakce neovlivní konsolidovanou účetní závěrku za rok 2016. V konsolidovaných výkazech ovšem zůstanou zachovány náklady, které konsolidující jednotka vynaložila na poskytnutí služby.

Stejně by proběhla situace i v případě, kdy by konsolidující jednotka služby neposkytla vlastními silami, ale přefakturovala službu pořízenou od podniku mimo skupinu. Rozdíl by byl pouze v tom, že v nákladech konsolidující jednotky by zůstaly náklady na pořízení této služby od subjektu mimo skupinu namísto vlastních nákladů na poskytnutí služby.

8.5. Poskytnutí půjčky ve skupině

Běžně dochází v rámci skupiny k poskytování krátkodobých půjček i dlouhodobých úvěrů. Tyto operace jsou opět pouze v rámci skupiny, je tedy nutné pro účely konsolidace ÚZ tyto půjčky či úvěry z výkazů vyloučit, jako by k nim vůbec nedošlo. Předpokládá se tedy, že konsolidující jednotka poskytne své konsolidované jednotce v roce 2016 krátkodobou půjčku ve výši 1 000 000 Kč. S touto půjčkou je spojen úrok ve výši 6 % p.a. Dále se předpokládá, že konsolidovaná jednotka během roku 2016 zaplatila splátky ve výši 500 000 Kč a úrok ve výši 30 000 Kč.

Aby byla zachována povinnost vyloučení vzájemných transakcí tohoto typu jako by k nim v roce 2016 vůbec nedošlo, je třeba všechny účetní operace s tím související vyloučit. V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty za rok 2016 se vyloučí výnos z úroku který obdržela konsolidující jednotka (30 000 Kč), stejně tak se vyloučí úrokový náklad (30 000 Kč) zaplacený konsolidovanou jednotkou. V konsolidované rozvaze za rok 2016 je třeba vyloučit pohledávku z titulu nesplacené výše poskytnuté půjčky (500 000 Kč) kterou eviduje konsolidující jednotka. Zároveň se vyloučí závazek z titulu nesplacené půjčky (500 000 Kč) který eviduje konsolidovaná účetní jednotka jako krátkodobý úvěr (půjčku).

V souvislosti s půjčkami a úvěry v rámci konsolidačního celku je nutné zmínit i fakt, že tyto operace mají odraz i v daňové oblasti. Stejně jako odběratelsko-dodavatelské vztahy v rámci skupiny, i poskytování půjček by se mělo

řídít s ohledem na obvyklé ceny dané v místě a čase. Z toho vyplývá, že aby byla taková transakce daňově řešena správně, měla by konsolidující jednotka poskytnout půjčku za cenu obvyklou, tedy za obvyklý úrok. Za obvyklý úrok by měl být považován takový úrok, za jaký by konsolidovaná jednotka půjčku pořídila v podobném období a v podobném místě u subjektu mimo slupinu.

Jelikož jsou konsolidující a konsolidovaná účetní jednotka osobami kapitálově spojenými (konsolidující jednotka disponuje 100% podílem na základním kapitálu konsolidované jednotky a zcela ji řídí a ovládá), musí brát v úvahu používané ceny v obchodních vztazích mezi sebou. Liší-li se sjednané ceny za zboží či služby mezi spojenými osobami od cen běžných na trhu mezi osobami takto nespojenými a tento rozdíl není dostatečně vysvětlen a zdokumentován, je nutné o tento rozdíl upravit základ daně poplatníka. Pak jsou takové transakce mezi konsolidující a konsolidovanou jednotkou z pohledu daňového správně řešeny¹⁶.

8.6. Použití mezinárodních účetních standardů

Za předpokladu sestavování konsolidované účetní závěrky za použití mezinárodních standardů, nebyly by v takové účetní závěrce tak velké rozdíly. Vzhledem k tomu, že konsolidující účetní jednotka (mateřská) je stoprocentním vlastníkem všech konsolidovaných účetních jednotek (dceřiných), není třeba brát v úvahu tzv. nekontrolní podíly. Stejně jako za použití českých účetních pravidel, při konsolidaci účetní závěrky dochází za použití mezinárodních pravidel ke slučování podobných položek aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů a peněžních toků mateřského podniku s položkami dceřiných podniků. Stejně tak dochází k vylučování vnitroskupinových transakcí a zisků či ztrát z takových transakcí. Jelikož mezinárodní standardy považují za metodu konsolidace pouze metodu plnou, nepřicházejí v úvahu další metody uznávané českými účetními předpisy. Zároveň používají všechny jednotky ve skupině stejné účetní metody a měnu ve které je vykazováno, nepřicházejí tedy v úvahu úpravy pro účely konsolidace vyplývající z použití jiných metod či jiné měny.

Mezinárodní účetní standardy se nejvýrazněji věnují existenci ovládaní, schopnosti ovlivnit a řídit ostatní účetní jednotky. V případě zkoumaného konsolidačního celku by z pohledu mezinárodních pravidel nedošlo k odlišnému vní-

¹⁶ § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

maní. Konsolidující účetní jednotka prokazatelně ovládá a řídí činnosti svých konsolidovaných účetních jednotek, ať už jsou zahrnuty v roce 2016 do konsolidace či nikoli. Stejně tak by s největší pravděpodobností došlo k nezahrnutí dvou ovládaných jednotek do konsolidace ÚZ z důvodu nevýznamnosti objemu jejich výkonů, jako je tomu z pohledu české úpravy.

K největším rozdílům by došlo v samotném účetnictví a následně v individuálních účetních závěrkách podniků v konsolidačním celku. Jelikož mezinárodní účetní standardy mají zcela rozdílný pohled na účtování o aktivech, rezervách či závazcích účetní jednotky, mohlo by dojít k situacím, kdy některá vykazovaná aktiva, závazky či další složky účetnictví by vůbec aktivy a závazky z pohledu mezinárodní úpravy nebyly. Například budova, kterou konsolidovaná účetní jednotka eviduje ve svém majetku a vykazuje ji jako dlouhodobý hmotný majetek, ale nepoužívá ji ke své ekonomické činnosti. Tato budova by z pohledu mezinárodních standardů neměla být evidována v aktivech jako dlouhodobý majetek, protože nepřináší této účetní jednotce žádný ekonomický užitek a s největší pravděpodobností bude v budoucnu prodána. Taková budova by byla zachycena jako aktivum držené k prodeji odděleně od ostatních aktiv v rozvaze a nadále by se neodepisovala. Zároveň by bylo nutné ocenit ji reálnou hodnotou a snížit ocenění o očekávané náklady na prodej takového aktiva. Zisk nebo ztráta vzniklá z dané změny ocenění se zahrne do výsledku hospodaření. Dále je výrazný rozdíl v účtování o rezervách. Rezervy z pohledu české právní úpravy nejsou pro účetní jednotku závazkem, mezinárodní úprava se na oblast rezerv dívá odlišně. Například není dovoleno tvořit rezervy na opravy dlouhodobého majetku, právě proto, že neukládá účetní jednotce povinnost takovou rezervu použít. Oblast rezerv by tedy byla s největší pravděpodobností vykázána v účetních výkazech v odlišných hodnotách. Z těchto důvodů by účetní závěrka sestavená na základě účtování dle mezinárodních účetních standardů mohla vypadat zcela odlišně od té sestavené dle českých účetních pravidel a následně by samozřejmě měla dopad i na konsolidovanou účetní závěrku celé skupiny.

9. Výsledky práce a návrhy opatření

Zkoumaný podnikatelský subjekt (skupina) měl poprvé povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku již v roce 2004. Vzhledem k nové právní úpravě podmínek pro sestavení konsolidované ÚZ platné od 1. 1. 2016 musí konsolidující jednotka věnovat pozornost novým pravidlům. Zkoumaná skupina překročila na konsolidovaném základě v účetním období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 všechna tři kritéria. Za předpokladu původních kritérií platných před 1. 1. 2016 by povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku nevznikla, konsolidující jednotka tedy postupovala správně dle aktuálně platných ustanovení předmětné legislativy.

Konsolidující účetní jednotka rozhodla o nezahrnutí dvou ze tří ovládaných účetních jednotek pro nevýznamnost objemu jejich výkonů, konsolidační celek tak tvoří pouze konsolidující jednotka ABC a.s. a konsolidovaná jednotka X, s.r.o. Konsolidující účetní jednotka nevytvořila konsolidační pravidla, na základě kterých, by konsolidovaná jednotka upravila a přetřídila své individuální účetní výkazy a popsala transakce v rámci skupiny, které je třeba v konsolidovaných účetních výkazech vyloučit. Konsolidující účetní jednotka by měla sestavovat konsolidační pravidla a doručit je vedení konsolidované účetní jednotce, aby mohla splnit takto stanovené požadavky pro účely konsolidace ÚZ. Proto je součástí této práce návrh konsolidačních pravidel, který by mohla konsolidující jednotka použít například pro účely konsolidace ÚZ v dalších letech, s přihlédnutím k aktuální situaci a potřebě konsolidující jednotky.

V aplikační části práce jsou dále popsány transakce, ke kterým dochází mezi členy konsolidačního celku během účetního období roku 2016. Tyto transakce mají vliv na položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty jednotlivých podniků v konsolidačním celku. Jedná se o pohledávky, závazky, výnosy a náklady vznikající z obchodů uvnitř skupiny. Pro účely konsolidace ÚZ je třeba tyto vnitroskupinové transakce vyloučit. V hodnoceném konsolidačním celku k takovému vyloučení vnitroskupinových transakcí za rok 2016 došlo. Nicméně nutno zmínit, že z konsolidované výroční zprávy nelze dohledat žádné bližší informace k těmto vylučovaným transakcím, i přestože se jedná o významné položky jak konsolidované rozvahy (téměř 150 milionů Kč jak v aktivech, tak v pasivech), tak konsolidovaného výkazu zisku a ztráty (celkem téměř 170 mili-

onů Kč). Bylo by vhodné uvést, k jakým typům obchodů mezi členy konsolidačního celku se tyto vylučované transakce vztahují, aby bylo pro každého uživatele jasné, jak k transakcím došlo a jak konsolidující jednotka k daným vylučováním položkám dospěla.

Všechny podniky v konsolidačním celku účtují ve stejné měně a na základě stejných účetních metod. Z toho důvodu nedochází k přepočtu položek individuálních účetních výkazů a nevznikají kurzové rozdíly a zároveň nedochází k úpravám souvisejících se změnami účetních metod. Tyto informace konsolidující účetní jednotka uvádí v konsolidované výroční zprávě, tudíž naplňuje zákonné požadavky na informace uváděné v příloze ke konsolidované účetní závěrce.

V souvislosti s vylučováním vnitropodnikových transakcí jsou v aplikační části uvedeny příklady dalších transakcí, které se ve skupině v praxi mohou objevit. Aby byl zajištěn věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví, měla by mít konsolidující účetní jednotka pro takové případy vypracovanou metodiku, kterou by se řídila, kdyby tyto situace nastaly. To se týká opět konsolidačních pravidel, ve kterých by mělo být zakotveno, že konsolidovaná účetní jednotka předá své konsolidující jednotce veškeré informace ohledně vnitroskupinových zisků a ztrát a nákladech a výnosech s nimi souvisejících. Tato pravidla by pak zajistila kontinuitu vykazování položek konsolidovaných účetních výkazů a srovnatelnost těchto položek v čase pro každého potenciálního uživatele, který také na základě předkládaných výkazů činí svá ekonomická rozhodnutí.

V aplikační části práce je popsána i situace za použití mezinárodních účetních standardů. Až na strukturu konsolidovaných účetních výkazů a jejich položky je proces vylučování vnitropodnikových transakcí v podstatě stejný jako za použití české účetní úpravy. Rozdíl zůstává pouze v identifikaci aktiv či závazků, na která se mezinárodní úprava dívá rozdílně. Pro hlubší posouzení dané problematiky by bylo nutné zkoumat jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty všech členů konsolidačního celku vykazovaných v jejich individuálních účetních výkazech.

Na základě zjištěných dat lze vyvodit, že hodnocená skupina postupuje při konsolidaci účetní závěrky za rok 2016 dle zákonných pravidel. Vnitroskupi-

nové transakce mají významný dopad na stav pohledávek, závazků, nákladů a výnosů jednotlivých členů konsolidačního celku, jsou tedy správně vyloučeny. Nicméně tyto transakce, jejich vznik, důvod vykázání a vyloučení není nijak doplněno ani vysvětleno. Zároveň nejsou tvořena konsolidační pravidla, která by mohla tento nedostatek eliminovat. Pro třetí stranu, jakožto uživatele konsolidované účetní závěrky, stejně tak pro informaci akcionářům konsolidující účetní jednotky by bylo vhodné tyto procesy ve skupině více objasnit. Obě základní hypotézy práce byly tedy vyvráceny.

Zároveň vzniká prostor pro pochybnosti v oblasti samotného procesu přípravy konsolidované ÚZ. Vzhledem k předmětu činnosti konsolidující i konsolidované jednotky se dá předpokládat, že operace spojené s vylučováním vzájemných transakcí budou v konsolidované ÚZ zastoupeny obsáhleji, než jak tomu ve skutečnosti je. Zdá se nepravděpodobné, že by nakoupené výrobky (stavby) konsolidující jednotkou od té konsolidované byly během jednoho roku, jak vyrobeny, tak i všechny prodány osobám mimo skupinu. Dalo by se předpokládat, že některé z výrobků bude konsolidující jednotka evidovat jako zboží, než dojde k prodeji dalším osobám. Na základě takové situace by mělo dojít pro účely konsolidace ÚZ k přecenění této složky zboží z ceny pořízení na hodnotu vlastních nákladů na výrobu, aby byla hodnota aktiv v konsolidované rozvaze očištěna o zisk z prodeje výrobků konsolidující jednotce. I takto vzniklý výsledek (zisk/ztráta) je třeba vyloučit, včetně výnosů a nákladů s transakcí souvisejících. Zároveň by bylo nutné vyčíslit odloženou daňovou pohledávku, která by vznikla právě z důvodu nerealizovaného zisku ve výši rozdílu mezi pořizovací cenou zboží konsolidující jednotky a vlastními náklady na výrobu výrobků konsolidované jednotky. Tyto úpravy se však u zkoumané skupiny v roce 2016 v konsolidované ÚZ neobjevily, stejně jako se neobjevil konsolidační rozdíl i přestože v minulých obdobích byl vykázán. Tyto skutečnosti a nedostatek bližších informací dávají prostor pochybnostem o správnosti konsolidačních úprav a námět na provedení detailního auditu konsolidačních úprav a vzájemných transakcí mezi členy skupiny externím auditorem.

10. Závěr

Cílem práce bylo popsat účetní operace, které vznikají mezi podniky v konsolidačním celku, jejich vliv na konsolidovanou účetní závěrku, a to jak z pohledu českých účetních předpisů, tak z pohledu mezinárodní legislativy. V aplikační části pak zhodnotit danou problematiku na existujícím podnikatelském subjektu (skupině).

V první části práce byly vymezeny základní pojmy související s danou oblastí účetnictví, jako například vymezení konsolidačního celku, metody konsolidace účetní závěrky, výjimky z ní, či operace které mohou v rámci skupiny vznikat. Všechny tyto části byly popsány jak z pohledu české, tak z pohledu mezinárodní legislativy. Vzhledem k právní úpravě, která vstoupila v platnost 1. 1. 2016, byly vymezeny i nová kritéria určující, zda vzniká povinnost konsolidovat účetní závěrku či nikoliv.

V další části práce byla zhodnocena daná problematika na vybraném konsolidačním celku, který je tvořen konsolidující účetní jednotkou a konsolidovanou účetní jednotkou na datech za účetní období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Data byla získána převážně z konsolidované výroční zprávy sestavené konsolidující účetní jednotkou za účetní období k datu 31. 12. 2016. Dále byly uvedeny modelové situace, které by mohly v konsolidačním celku v budoucnu nastat a které běžně v jiných konsolidačních celcích nastávají včetně jejich dopadu jak na individuální účetní závěrky členů skupiny, tak na konsolidovanou účetní závěrku. Zároveň byl navržen způsob, jak vytvořit konsolidační pravidla, která zkoumaná konsolidující účetní jednotka netvoří.

Hypotéza č. 1: Vyvrácena, v případě zkoumaného konsolidačního celku bylo zjištěno, že podniky spadající do konsolidačního celku a jsou konsolidovanými účetními jednotkami neupravují své individuální účetní závěrky metodami konsolidace. Pouze sestaví individuální účetní závěrku a konsolidující účetní jednotka pak sama provádí úpravy související s metodikou konsolidace účetní závěrky sestavované za skupinu.

Hypotéza č. 2: Vyvrácena, zkoumaná konsolidující účetní jednotka netvoří konsolidační pravidla, na základě kterých, by konsolidované účetní jednotky prováděly úpravy související s konsolidací účetní závěrky.

Na základě zjištěných skutečností o zkoumaném konsolidačním celku a na základě rozhovorů s auditory lze vyvodit závěr, že konsolidující účetní jednotky obecně sestavují konsolidovanou účetní závěrku v souladu se zákonnými ustanoveními tak, aby byla konsolidovaná účetní závěrka za skupinu sestavena dle požadavků zákona a aby podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví, jako by se jednalo o jediný ekonomický subjekt.

Ze získaných informací lze dále konstatovat, že zkoumaná konsolidující účetní jednotka tvoří konsolidovanou účetní závěrku za skupinu pouze z toho důvodu, že jí tuto povinnost ukládá platné znění účetních předpisů. Dle vyjádření vedení konsolidující účetní jednotky je pro ni sestavení konsolidované účetní závěrky pouze povinností, kterou sice splní, ale nepřináší jí žádný užitek. Pro účely vyjádření výsledků činnosti podniků ve skupině využívá konsolidující jednotka jiných způsobů, pravidelně informuje své akcionáře i členy konsolidačního celku a tvoří sama jiné sestavy vycházející z informací v účetnictví členů konsolidačního celku, které následně předkládá akcionářům, členům správní rady či vedení jednotek spadajících do konsolidačního celku.

Konsolidační pravidla by měla konsolidující účetní jednotka tvořit. Bylo by tím zajištěno kontinuální použití účetních metod a srovnatelnost vykazovaných údajů v čase. Stejně tak by měla konsolidující účetní jednotka uvádět v příloze ke konsolidované účetní závěrce bližší informace k transakcím vznikajícím uvnitř skupiny, které jsou při konsolidaci ÚZ vylučovány, aby byl uživatel účetní závěrky lépe informován.

V oblasti vylučovaných vnitroskupinových transakcí v konsolidované účetní závěrce vzniká prostor pro pochybnosti. Vzhledem k podnikatelské činnosti skupiny by se daly předpokládat v konsolidované ÚZ vylučované operace, které se však ve zkoumané skupině v roce 2016 neobjevily. Jedná se především o odloženou daň, přecenění zboží z pořizovací ceny na vlastní náklady a vyloučení výsledku (zisku/ztráty) z nákupu výrobků konsolidované jednotky konsolidující jednotkou. Tyto skutečnosti dávají prostor pochybnostem o správnosti a ucelenosti vylučovaných položek konsolidované ÚZ a námět na detailní externí audit, zaměřený konkrétně na tuto oblast.

Výsledky této diplomové práce by mohla zkoumaná konsolidující účetní jednotka použít pro účely konsolidace účetní závěrky v příštích obdobích, pokud bude tato povinnost nadále trvat. Zároveň by aplikační část této práce mohla sloužit jako učební pomůcka pro vysvětlení účetních operací, které vznikají mezi podniky ve skupině a jaký mají dopad jak na individuální účetní závěrky podniků ve skupině, tak na konsolidovanou účetní závěrku.

Summary

The main aim of this thesis was to describe accounting operations that occur among corporations in a group, the impact of these operations on consolidated financial statements, both from Czech legislation point of view and the international legislation point of view. In the practical part evaluate this field of study on an existing group.

In the first part of the thesis there were basic terms in this accounting field explained, such as identifying a group, consolidation of financial statements methods, consolidation exemptions and operations which may originate in a group. All these parts described from Czech and international legislation point of view. According to amended accounting legislation that came into action on 1st January 2016, there were analyzed new criteria telling the obligations about consolidation of financial statements also.

Next part of the thesis evaluated this field on an existing group, which consists of a parent entity and a subsidiary on a data from 1st January 2016 to 31st December 2016. Data were gained especially from consolidated financial statements created by the parent entity to 31st December 2016. Afterwards there were shown model situations which may occur in a group in the future and usually occur in other groups including the impacts on group member's individual financial statements and consolidated financial statements. Examined parent entity does not create any consolidation rules, therefore the thesis includes a draft of the consolidation rules.

Hypothesis no. 1: Rejected, in case of the examined group it was found that group member's which are subsidiaries do not recreate their individual financial statements. They just create their individual financial statements and the parent entity makes the adjustments which are related to the consolidation of financial statements.

Hypothesis no. 2: Rejected, the examined parent entity does not create any consolidation rules on which basis the subsidiary would adjust related to the consolidation of financial statements.

On gained information basis about the examined group and according to interviews with certified accountants a conclusion may be, that groups, in gen-

eral, create consolidated financial statements according to valid legislation rules so the consolidated financial statements of a group correspond with the legislation and true and fair image about the business as it is one economic entity.

Afterwards it may be said that examined parent entity creates consolidated financial statements of a group only because the valid accounting law says the parent entity must do so. According to the parent entity, creating consolidated financial statements is a duty that it carries out, but it has no use for the parent entity itself. For the use of the business productivity expression it uses many other ways how to inform owners, members of the parent entity or members of the group.

The parent entity should make consolidation rules. These would guarantee continual usage of accounting methods and comparability of shown transactions in time. The parent entity should also show much more information about intercorporate transactions which are eliminated in the consolidated financial statements, so the users of the statements are informed much better.

Around eliminated transactions in the consolidated financial statements among the group is a space for doubts. According to the business activities where the group operates, one would assume there would be eliminated operations in the consolidated financial statements that do not occur in 2016. These operations are deferred tax, revaluation of inventories from historical cost to own cost and economic profit or loss from purchase of products by the parent entity. These facts make the space for uncertainty and doubts about correct and complete eliminations of consolidated financial statements entries and a suggestion for detailed external audit also, especially focused on these operations.

The conclusions of this thesis may be used by the examined parent entity for consolidation in the future if it consolidates. At the same time the practical part of the thesis may be used for learning purposes as an explanation of accounting operations that originate only in a group and their impact on the group member's individual financial statements as well as the consolidated financial statements.

Keywords: group, consolidation, financial statements

Seznam použitých zdrojů

Bibliografické zdroje:

Ben-Shahar, D., Sulganik, E., & Tsang, D. (2016). *Does IFRS 10 on Consolidated Financial Statements Abandon Accepted Economic Principles?* Australian Accounting Review, No. 79 Vol. 26 (Issue 4), 341-346. doi: 10.1111/auar.12135

Dvořáková, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (2nd ed.). Brno: Computer Press, ČR.

Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (4th ed.). Brno: Albatros Media, ČR.

Hornická, R., Vašek, L., et col. (2012). *Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

Loja, R., Jonáš, R. (2016). *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. Praha: 1. VOX, ČR.

Stivlík, J. (2013). *Srovnání konsolidace dle IFRS a českých předpisů* (master's thesis, VŠE, Praha, ČR). Retrieved from: <https://vskp.vse.cz/66588>.

Vašek, L. (2016). *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblastí IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních. ČR.

Právní předpisy:

České účetní standardy pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tabulka 1: Minimálně vykazované položky rozvahy	18
Tabulka 2: Minimálně vykazované položky výkazu zisku a ztráty	19
Tabulka 3: Minimálně vykazované položky výkazu o finanční situaci	22
Tabulka 4: Minimálně vykazované položky výkazu o úplném výsledku hospodaření	23
Tabulka 5: Rozvaha konsolidující a konsolidované ÚJ* k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)	31
Tabulka 6: Výkaz zisku a ztráty konsolidující a konsolidované ÚJ* k 31.12.2016 (v tis. Kč).....	32
Tabulka 7: Konsolidovaná rozvaha skupiny za rok 2016 (v tis. Kč).....	37
Tabulka 8: Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty skupiny za rok 2016 (v tis. Kč)	38

Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma organizační struktury konsolidačního celku v roce 2016	28
--	----

Seznam příloh

Překlad tabulek uvedených v práci do anglického jazyka

- Minimum structure of a balance sheet
- Minimum structure of an income statement
- Minimum structure of the statement of financial position
- Minimum structure of the statement of comprehensive income

Přílohy

Minimum structure of a balance sheet

A.	Share capital receivables
B.	Long-term assets
B.I.	Intangible assets
B.II.	Tangible assets
B.III.	Financial assets
B.III.1	Control shares – parent or subsidiary
B.IV.	Goodwill
B.V.	Securities and control shares (equivalent)
C.	Current assets
C.I.	Inventories
C.II.	Receivables
C.III.	Short-term financial assets
C.IV.	Finances
D.	Accrual assets
*	Assets
A.	Equity
A.I.	Share capital
A.II.	Share premium and capital funds
A.II.2.6.	Consolidation adjustment's rate revaluation differences
A.III.	Funds from profit
A.III.3.	Consolidation reserves
A.IV.	Profit - previous (+/-)
A.V.	Profit (+/-)
A.V.2.	Share of profit – equivalent (+/-)
A.VI.	Deposit on share of profits (-)
B.+C.	Total long-term liabilities
B.	Provisions
C.	Liabilities
C.I.	Long-term liabilities
C.II.	Short-term liabilities
D.	Accrual liabilities
E.	Minority equity
E.I.	Minority share capital
E.II.	Minority capital funds
E.III.	Minority profit funds including minority undivided profit and losses
E.IV.	Minority profit
*	Liabilities

Minimum structure of an income statement

I.	Sales – products and services
II.	Sales – current assets
A.	Operating costs
B.	Change status of products (+/-)
C.	Capitalization (-)
D.	Personal expenses
E.	Value adjustments in ordinary activities
III.	Other operating revenues
F.	Other operating expenses
*	Operating profit (+/-)
IV.	Revenues – long-term financial assets (control shares)
G.	Costs – sold long-term financial assets
V.	Revenues – other long-term financial assets
H.	Costs – other long-term financial assets
VI.	Revenues – interests and others
I.	Value adjustments and reserves in financial activities
J.	Costs – interests and others
V.II.	Other financial revenues
K.	Other financial costs
*	Financial profit (+/-)
**	Operating profit before tax (+/-)
L.	Income tax
L.1.	Income tax – current
L.2.	Income tax – deferred (+/-)
**	Operating profit after tax (+/-)
M.	Transfer of the profit to the owners (+/-)
***	Operating profit (+/-)
*	Net turnover
V.III.	Negative goodwill clearing
N.	Positive goodwill clearing
****	Minority shares on operating profit
****	Share of profit (equivalent)
*****	Consolidated profit without minority shares (+/-)

Minimum structure of the statement of financial position

Assets	Liabilities
Property, plant and equipment	Trade and other payables
Investment property	Provisions
Intangible assets	Other financial liabilities
Investments accounted for using the equity method	Issued capital and reserves attributed to owners of the parent
Biological assets	Non-controlling interests
Inventories	Liabilities held for sale
Trade and other receivables	Deferred tax liabilities
Cash and cash equivalents	Current tax liabilities
Other financial assets	
Assets held for sale	
Deferred tax receivables	
Current tax receivables	

Minimum structure of the statement of comprehensive income

Revenues	Profit or loss transactions
Finance costs	
Share of profit/loss of associates and joint ventures accounted for using equity method	
Tax expenses	
An amount for the total of discontinued items	
Certain gains and losses associated with the reclassification of financial assets and from the derecognition of financial assets measured at amortized cost	
Profit/loss	
Other comprehensive income	Total other comprehensive income
Items which will be reclassified to profit/loss in subsequent period	
Items which will not be reclassified to profit/loss in subsequent period	
An entity's share of other comprehensive income of equity – accounted associates and joint ventures	
Total comprehensive income	
Profit/loss – non-controlling interests	An allocation of profit/loss
Profit/loss – owners of the parent	
Comprehensive income – non-controlling interests	An allocation of comprehensive income
Comprehensive income – owners of the parent	