

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
KATEDRA EKONOMIKY

---

Studijní program: N6208 ekonomika a management  
Studijní obor: účetnictví a finanční řízení podniku

# KONSOLIDACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS/IAS

Vedoucí práce:

Ing. Jaroslav Svoboda. Ph.D.

Autor:

Bc. Jindřich Kyjovský

---

2013



## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jindřich KYJOVSKÝ**  
Osobní číslo: **E11183**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Konsolidace účetní závěrky dle české legislativy a IFRS/IAS**  
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 v teoretické části charakterizovat konsolidovanou účetní závěrku (z pohledu právního, finančního, účetního) a metody konsolidace - a to jak v podmínkách české legislativy, tak i dle standardů IAS/IFRS. V praktické části využít uvedené metody konsolidace účetní závěrky ve vybraném podniku.

#### Rámcová osnova:

1. Vymezení základních pojmů a význam konsolidované účetní závěrky:
  - dle české účetní legislativy
  - dle IAS/IFRS.
2. Metody konsolidace.
3. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
4. Aplikace uvedených teorií v rámci vybraného podnikatelského subjektu.
5. Analýza výsledků, návrhy a opatření.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. Harna, L. Konsolidovaná účetní závěrka: komentář. Praha: Bilance, 2002. ISBN 80-86371-31-X.
2. Harna, L. Konsolidovaná účetní závěrka. Praha: Bilance, 1996.
3. Kovanicová, D., Dvořáková, D. Finanční účetnictví: světový koncept. 4. vydání. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8.
4. Loja, R. Konsolidovaná účetní závěrka: příručka. Praha: Bilance, 2002. ISBN 80-86371-30-1.
5. Mládek, R. Postupy účtování podle IFRS. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.
6. Müllerová, L., Vomáčková, D., Dvořáková, D. Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-289-1.
7. Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 1032 s. ISBN 978-80-7263-633-4

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

Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel.

České účetní standardy pro podnikatele.

Odborná periodika: Daně a účetnictví; Ekonom; Finance a úvěr; Finanční, daňový a účetní bulletin; Účetnictví; Účetnictví v praxi; aj.

Vedoucí diplomové práce:

**Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.**

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2012

Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2013

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

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

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012



Prohlašuji,

že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské/diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich 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.

V Českých Budějovicích, dne 27. 4. 2013

---

Podpis studenta



## **Poděkování**

Děkuji tímto vedoucímu práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za cenné připomínky a rady při vypracování bakalářské práce. Současně děkuji vedení podniku za spolupráci a poskytnutí potřebných informací.





# Obsah

|  |    |
|--|----|
| Obsah .....  | 10 |
| 1. Úvod .....  | 13 |
| 2. Základní pojmy.....   | 15 |
| 2.1. Mateřský podnik.....  | 15 |
| 2.2. Dceřiný podnik.....   | 15 |
| 2.3. Přidružený podnik .....   | 15 |
| 2.4. Vliv.....   | 16 |
| Přímý a nepřímý vliv .....   | 16 |
| 2.5. Konsolidační celek .....  | 17 |
| 2.6. Konsolidační pravidla a rozvahový den.....  | 18 |
| Případy, kdy mateřská společnost nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku ..... | 19 |
| 2.7. Položky konsolidované účetní závěrky .....  | 20 |
| Konsolidovaná rozvaha .....  | 20 |
| Konsolidovaný výkaz zisků a ztráty .....   | 21 |
| Příloha ke konsolidované účetní závěrce .....  | 21 |
| 3. Metody konsolidace.....   | 24 |
| Přímá konsolidace .....  | 24 |
| Postupná konsolidace .....   | 24 |
| 3.1. Metoda plné konsolidace.....  | 25 |
| 3.2. Ekvivalenční metoda.....  | 25 |
| 3.3. Metoda poměrné konsolidace .....  | 26 |
| 4. Konsolidace dle mezinárodních účetních standardů .....                              | 28 |
| 4.1. Předpisy pro sestavení konsolidované účetní závěrky .....                         | 28 |
| 4.2. Konsolidované výkazy a příloha ke konsolidované účetní závěrce.....               | 29 |

|      |   |    |
|------|---|----|
| 4.3. | IAS 27 - Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků..... | 31 |
|      | Definice .....  | 31 |
|      | Rozsah konsolidované účetní závěrky.....                                    | 32 |
|      | Konsolidační postupy .....  | 32 |
| 4.4. | IFRS 3 - Podnikové kombinace .....  | 34 |
|      | Definice .....  | 34 |
|      | Ekonomická matka a ekonomická dcera .....                                   | 35 |
|      | Náklady na podnikovou kombinaci.....  | 36 |
|      | Goodwill.....   | 36 |
| 5.   | Významné rozdíly mezi konsolidací dle českých předpisů a dle IFRS.....      | 38 |
| 6.   | Metodika.....   | 43 |
| 7.   | Konsolidace účetní závěrky ve vybraném podniku.....                         | 45 |
| 7.1. | Pravidla konsolidace .....  | 45 |
|      | Rozsah a způsob provedení konsolidace .....                                 | 45 |
|      | Obecné zásady účtování, oceňování, odpisování .....                         | 46 |
|      | Struktura skupiny podniků .....   | 48 |
| 8.   | Konsolidace Rozvahy .....   | 48 |
| 8.1. | Vyloučení vzájemných transakcí mezi podniky ve skupině .....                | 52 |
|      | Aktiva .....  | 52 |
|      | Pasiva.....   | 52 |
| 8.2. | Úpravy Rozvahy.....   | 53 |
| 8.3. | Upravená Rozvaha .....  | 58 |
| 8.4. | Konsolidace Rozvahy.....  | 61 |
| 8.5. | Porovnání konsolidovaných a sečtených Rozvah .....                          | 64 |
| 9.   | Konsolidace Výkazu zisků a ztráty .....                                     | 66 |

|   |    |
|---|----|
| 9.1. Úpravy ve Výkazu zisků a ztráty .....                            | 68 |
| 9.2. Konsolidovaný Výkaz zisků a ztráty.....                          | 71 |
| 9.3. Porovnání konsolidovaného a sečteného Výkazu zisků a ztráty..... | 73 |
| 10. Závěr .....   | 74 |
| Summary.....  | 76 |
| Použitá literatura .....  | 77 |
| Knihy .....   | 77 |
| Články.....   | 79 |
| Seznamy.....  | 80 |
| Seznam tabulek.....   | 80 |
| Seznam obrázků.....   | 80 |

# 1. Úvod

Dle podstaty účetnictví má být účetní obraz podniku věrný a poctivý. Avšak v současné globalizované době propojování trhů a podniků není tento úkol nijak jednoduchý. Ačkoli existuje celá řada metod, kterými je možno jej dosáhnout, většina podniků je používá pouze, je-li to stanoveno zákonem. A právě konsolidace účetní závěrky je dle zákona nástrojem pro sestavení účetní závěrky pro skupinu propojených podniků tak, aby účetnictví bylo vykazováno jako jeden celek za skupinu podniků. Mnoho podniků nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku z důvodu „vylepšení“ stavu majetku, který může rozhodovat o poskytnutí či neposkytnutí úvěrové výpomoci, která v současné době ekonomické recese je pro řadu podniků zcela nezbytná. Právě kvůli zkreslení vykazovaných údajů některé banky vyžadují konsolidovanou účetní závěrku právě při poskytování těchto úvěrových výpomocí.

Problémem vybraného tématu jsou časté změny v legislativě upravující právě konsolidaci účetní závěrky. V současné době se podniky potýkají s každoročními legislativními změnami, které jsou povinné sledovat. Proto je pro ně náročné sledovat i změny, které se týkají úprav v účetnictví, které nemusí provádět.

Dalším aspektem pro rozhodování o zhotovení konsolidované závěrky jsou náklady spojené s touto činností. Zpravidla je nutné najmout externího odborníka zabývajícího se touto problematikou. Mimo jiné je také třeba v mnohých případech znalostí z jiné než účetní praxe. Například při ocenění majetku reálnou hodnotou k okamžiku akvizice. Což přináší podniku dodatečné náklady a také vyšší nároky na stávající zaměstnance. Tito zaměstnanci musejí mimo stávající povinnosti navíc zpracovat podklady pro odborníka.

Podniky ovšem nezkoumají výhody spojené s vypracovanou konsolidovanou účetní závěrkou. Její první nespornou výhodou je sloučení všech výkazů podniků ve skupině do jednoho, který podává skutečný obraz účetnictví za konsolidační celek. Skupinu podniků vnímáme jako jeden celek, který vyazuje pouze vztahy s vnějším prostředím.

Cílem této práce je proto specifikovat povinnosti, přiblížit metody sestavování, popsat podmínky, a obecně přiblížit konsolidovanou účetní závěrku v přehledné a jednotné formě nejen dle české účetní legislativy, ale také dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Práce bude členěna do několika částí. V první části bude obsažena literární rešerše popisující základní principy a postupy konsolidace včetně vysvětlení základních pojmů, popsání položek a metod konsolidované účetní závěrky. A to nejen dle české účetní legislativy, ale také dle mezinárodních účetních standardů IFRS. V další části bude popsána metodika použitá pro vypracování konsolidované účetní závěrky ve vybrané účetní jednotce. Dále jsou postupy popsané v metodice aplikovány na účetní závěrku vybraného podniku. Budou provedeny postupné úpravy vedoucí ke konečným konsolidovaným výkazům. A to jak v Rozvaze, tak ve Výkazu zisků a ztráty. Na závěr bude provedeno shrnutí dosažených výsledků spolu s porovnáním s nekonsolidovanými výkazy.

Vzhledem k výše uvedeným okolnostem by zpracování tohoto tématu mohlo být přínosem nejen pro vybranou účetní jednotku, ale také pro ostatní podniky, které by mohly využít konsolidovanou účetní závěrku.

## **2. Základní pojmy**

V této kapitole bude úkolem zaměřeni se na definování základních pojmů používaných v souvislosti s konsolidovanou účetní závěrkou. Interpretace některých pojmů může být v určitých případech poněkud složitější a na první pohled nevýznamné detaily mohou mít za následek pozdější problémy v interpretaci metod i standardů při sestavování konsolidované účetní závěrky.

### **2.1. Mateřský podnik**

Mateřským podnikem se rozumí podnik, který uplatňuje vliv (kontrolu) v jiném podniku. Z hlediska této definice je označován jako mateřský podnik jakýkoliv podnik, který uplatňuje jakýmkoliv způsobem vliv v jiném podniku. Toto vymezení je subjektivní ve smyslu, že je vždy spojeno pouze s pohledem na daný podnik a jím ovládané subjekty. To tedy znamená, že mateřský podnik může být zároveň ovládán jiným podnikem. (Harna, 1996)

### **2.2. Dceřiný podnik**

Dceřiným podnikem je označován subjekt, ve kterém jiný podnik vykonává rozhodující vliv. Tento vliv může být přímý i nepřímý, může být i kombinací přímého nebo nepřímého vlivu. (Harna, 1996)

### **2.3. Přidružený podnik**

Přidruženým podnikem se rozumí subjekt, ve kterém jiný podnik vykonává podstatný vliv ať už přímo nebo nepřímo. V případě nepřímého vlivu je však poznamenáno „prostřednictvím dceřiných podniků. (Harna, 1996)

## 2.4. Vliv

Aby mohl vlastník skutečně účinně rozhodovat, je nutné získat rozhodující vliv. Někdy se vlastník musí spokojit jen s menším vlivem, nicméně stále ještě s podstatným vlivem nebo s vyrovnaným vlivem s jinými vlastníky, což mu dává možnost „spolurozhodovat“. V jiných případech se to nemusí podařit a v důsledku toho zůstane pouze v pozici menšinového (minoritního) vlastníka, který má pouze menšinový vliv. Míra takového vlivu je zanedbatelná, mnohdy dokonce žádná.

Jakým způsobem je možno dosáhnout žádoucí míry vlivu?

1. Koupí podílu na základním kapitálu jiného podniku v rozsahu, který zajistí žádoucí vliv. Obdobně lze potřebný vliv získat i tím, že budou koupeny podíly v takovém podniku, jehož prostřednictvím bude získán vliv v cílovém podniku. Velikost podílu na základním kapitálu vyjadřuje míru účasti.
2. Uzavřením smlouvy s ostatními vlastníky o podílu na hlasovacích, a tedy rozhodovacích právech. Mohou být uzavírány i smlouvy o právu jmenovat určitý počet členů představenstva, jmenovat do hlavních řídicích funkcí určité osoby apod. (Kovanicová, 2003)

### Přímý a nepřímý vliv

Přímý vliv je uplatňován v jiném subjektu prostřednictvím přímé kontroly a účasti – vlastnictvím podílu v daném subjektu nebo výkon vlivu na základě jiných pouze bezprostředních dvoustranných aktů.

Nepřímý vliv je vliv, který je uplatňován nikoliv přímo, ale prostřednictvím jiného subjektu. Jestliže podnik A vykonává vliv v podniku B (přímý), podnik B vykonává vliv v podniku C (přímý), pak také podnik A zprostředkovaně vykonává nepřímý vliv v podniku C.

Z hlediska konsolidace je však brán v úvahu pouze takový nepřímý vliv, který je uplatňován prostřednictvím podniku, ve kterém má mateřský podnik rozhodující vliv. (Harna, 1996)



**Míra účasti** se dá dobře kvantifikovat, neboť je dána podílem na základním kapitálu podniku, do něhož bylo investováno.

**Míra vlivu** se (na rozdíl od míry účasti) určuje pouze verbálně, slovně. Při tom se rozlišují tři typy:

1. Podíly v ovládaných a řízených osobách: existují tehdy, vlastní-li mateřský podnik (přímo či nepřímo) v jiném podniku více než 40% hlasovacích práv. Taková situace zakládá vztah „mateřský podnik – dceřiný podnik“. Znamená to, že mateřský podnik disponuje takovými pravomocemi, které mu umožňují ovládat finanční a provozní politiky dceřiného podniku tak, aby měl z toho sám užitek.
2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem: Jestliže mateřská společnost drží přímo či nepřímo 20% nebo více hlasovacích práv podniku, do něhož investovala, má se za to, že má podstatný vliv, pokud nemůže být prokázán opak. Tato situace zakládá vztah „mateřský podnik – přidružený podnik“. Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách přidruženého podniku. Mateřská společnost rozhoduje vždy jen ve spojení s někým dalším.
3. Ostatní cenné papíry a podíly: Dva nebo více spoluvlastníků založí společný podnik a zaváží se smluvní dohodou, že se budou v tomto podniku podílet na ovládní hospodářské činnosti. Tím se rozumí, že žádný z jednotlivých spoluvlastníků není v pozici, kdy by jednostranně ovládal činnost. Z toho vyplývá, že při spoluovládání nemůže existovat vztah, který by bylo možno označit jako „mateřský podnik – společný podnik“. (Kovanicová, 2003)

## 2.5. Konsolidační celek

Konsolidační celek je mateřský podnik a ty dceřiné a přidružené podniky, které byly zařazeny do skupiny podniků, za kterou mateřský podnik sestavuje konsolidovanou účetní závěrku.

Z uvedeného vyplývá, že ne všechny podniky, které je možno označit jako dceřiné či přidružené vzhledem k podniku, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, budou zahrnuty do konsolidačního celku. Existují ještě další kritéria a zásady, na

základě kterých je rozhodováno o zařazení či nezařazení jednotlivých subjektů do konsolidačního celku.

Konsolidační celek je vymezován pouze vzhledem k podniku, který má povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. To znamená, že určitý konsolidační celek je určen z hlediska podniku, který v daném případě má povahu mateřského podniku. Tomu odpovídá i vymezení jednotlivých subjektů v celku z hlediska příslušných vazeb jako podniky dceřiné či přidružené. Z hlediska jiného podniku bude vymezen odlišný konsolidační celek s tím, že je možná celá řada různých vazeb mezi různými konsolidačními celky. Např. tentýž podnik může být dceřiným podnikem v jednom konsolidačním celku a přidruženým podnikem v jiném konsolidačním celku. (Harna, 1996)

## **2.6. Konsolidační pravidla a rozvahový den**

Pro konsolidaci je důležité také určení termínu konsolidace, tj. data, k němuž se mají konsolidované výkazy sestavovat. Problémy v tomto směru nejsou, jestliže všechny podniky ve skupině mají stejný termín pro roční účetní výkazy. Situace se ale může zkomplikovat, jsou-li podniky ve skupině z různých zemí, v nichž jsou přípustné různé termíny pro roční účetní výkazy. Řešení je dvojitě:

- Dceřiný podnik, který sestavuje své roční účetní výkazy v jiném termínu než je termín konsolidace mateřským podnikem, musí poskytnout aktuální informace, a musí tudíž vyhotovit účetní výkazy v jiném než řádném termínu – tzv. mezitímní účetní výkazy.
- Dceřiný podnik, který sestavuje své výkazy sice v jiném termínu než mateřský podnik, ale v povoleném časovém rozmezí (posunutě výkazy), nebude sestavovat zvláštní výkazy pro vstup do konsolidace. Do konsolidace však musí být promítnuty operace, které ve vztahu mateřský podnik – dceřiný podnik nastaly v období mezi termínem individuálních účetních výkazů dceřiné společnosti a termínem konsolidovaných výkazů. (Kovanicová, 2003)

Důležitou podmínkou věrného obrazu poskytovaného konsolidovanými výkazy je také použití shodných pravidel jak účetních, tak konsolidačních. V zásadě musí být individuální účetní výkazy vcházející do konsolidace obsahově srovnatelné. Je proto nezbytné, aby se k účetním informacím o aktivech a jejich zdrojích, o nákladech,

výdajích, výnosech a příjmech a o výsledku hospodaření došlo v podstatě stejnými postupy. (Kovanicová, 2003)

## **Případy, kdy mateřská společnost nemusí sestavovat**

### **konsolidovanou účetní závěrku**

- Mateřský podnik, který je současně dceřiným podnikem zahrnutým do konsolidačního celku jiného mateřského podniku, a ten sestavuje a zveřejňuje údaje o konsolidované účetní závěrce za konsolidovaný celek v souladu s opatřením č. j. 281/112 411/2001 ke konsolidaci nebo podle mezinárodních účetních standardů. Za konsolidovanou účetní závěrku sestavenou v souladu s tímto opatřením se považují i závěrky sestavené podle 7. Směrnice ES.
- Mateřský podnik, který nemá ve svém konsolidačním celku žádný dceřiný podnik (pouze přidružené nebo společné podniky).
- Obě výše uvedené výjimky se nevztahují na podniky, jejichž emitované cenné papíry jsou obchodovány na burze cenných papírů, a pokud akcionáři vlastníci nejméně 10% podílu nezažádali nejméně 6 měsíců před rozvahovým dnem o sestavení konsolidované účetní závěrky.
- Konsolidující účetní jednotka je osvobozena od povinnosti konsolidovat, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, účetní jednotky na základě svých posledních řádných účetních závěrek nepřekročily nebo nedosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií:
  - o Úhrn rozvah (brutto) více než 350 000 000 Kč,
  - o čistý obrat více než 700 000 000 Kč,
  - o průměrný přepočtený stav zaměstnanců, včetně případů pracovního vztahu člena k družstvu, v průběhu účetního období více než 250.

Uvedené osvobození se nepoužije u účetních jednotek, které jsou bankami nebo u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů. (Loja, 2002)

## 2.7. Položky konsolidované účetní závěrky

Obsah konsolidované účetní závěrky je obdobný jako u individuální účetní závěrky. Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje Konsolidovanou rozvahu, Konsolidovaný výkaz zisků a ztráty a Konsolidovanou přílohu, resp. Přílohu ke konsolidované účetní závěrce. Podobně jako u Přílohy k individuální účetní závěrce i Příloha ke konsolidované účetní závěrce může obsahovat konsolidovaný Přehled o peněžních tocích a konsolidovaný Přehled o změnách vlastního kapitálu. U hlavních účetních výkazů, tj. u Konsolidované rozvahy, se požaduje, aby zahrnovala minimálně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi doplněné o položky podle §56 Vyhlášky 500, tj. o údaje v netto hodnotě k poslednímu dni předešlého účetního období, resp. K prvnímu dni vykazovaného období. Dále u Konsolidovaného výkazu zisků a ztráty doplněné o údaje za předcházející účetní období a o předepsané výpočtové položky. (Müllerová, 2007)

### Konsolidovaná rozvaha

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

Rozvaha se podle použité metody konsolidace doplní o položky:

#### Při použití metody plné konsolidace

- Kladný konsolidační rozdíl,
- záporný konsolidační rozdíl,
- menšinový vlastní kapitál,
- menšinový základní kapitál,
- menšinové kapitálové fondy,
- menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let,

- menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období.

### **Při použití ekvivalenční metody**

- Cenné papíry a podíly v ekvivalenci,
- konsolidační rezervní fond,
- podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci.

(Müllerová, 2007)

### **Konsolidovaný výkaz zisků a ztráty**

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

Výkaz zisku a ztráty se podle použité metody doplní:

- V nákladových položkách o zúčtování kladného konsolidačního rozdílu,
- ve výnosových položkách o zúčtování záporného konsolidačního rozdílu,
- ve výsledku hospodaření menšinové podíly na výsledku hospodaření,
- při ekvivalenční metodě podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci.

(Müllerová, 2007)

### **Příloha ke konsolidované účetní závěrce**

V Příloze ke konsolidované účetní závěrce budou uvedeny zejména:

- Výše odměn vyplacených za účetní období jak v peněžní, tak i v nepeněžní formě osobám, které jsou statutárním orgánem, členům statutárních nebo jiných řídicích a dozorčích orgánů, jakož i výše vzniklých nebo sjednaných penzijních závazků bývalých členů vyjmenovaných orgánů, s uvedením úhrnu za každou kategorií.
- Výše záloh, půjček a ostatních pohledávek poskytnutých osobám, které jsou statutárním orgánem, členům statutárních nebo jiných řídicích a dozorčích

orgánů s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a jakýchkoliv splatných částek, výše poskytnutých záruk, s uvedením úhrnu za každou kategorií.

- Změny pořizovacích cen a zůstatkových cen dlouhodobého majetku v porovnání s minulým účetním obdobím v souvislosti s kursovým přepočtem účtů konsolidovaných účetních jednotek se sídlem v zahraničí, které vedou účetnictví v cizí měně, nejméně podle jednotlivých druhů tohoto majetku.
- Podíl na výsledku hospodaření samostatně nebo společně ovládané nebo řízené osoby a osoby pod podstatným vlivem, jejíž cenné papíry nebo účasti byly pořízeny konsolidující účetní jednotkou v průběhu účetního období, vztahující se k období od pořízení do konce účetního období platného pro konsolidující účetní jednotky.
- Zisky a ztráty z titulu prodeje zásob a dlouhodobého majetku mezi účetními jednotkami konsolidačního celku odděleně za jednotlivé účetní jednotky.
- Počet a jmenovitou hodnotu podílů v tuzemsku a v zahraničí podle jednotlivých druhů a emitentů a přehled o finančních výnosech plynoucích z vlastnictví těchto podílů souhrnně za účetní jednotky konsolidačního celku v tržní hodnotě.
- Komentář a zdůvodnění ke změně vlastního kapitálu konsolidovaného celku mezi dvěma konsolidacemi, zejména v případě změny rozsahu konsolidačního celku a vypořádání cenných papírů a podílů vydaných konsolidující účetní jednotkou v držení konsolidovaných účetních jednotek.
- Komentář k informacím o cenných papírech a podílech uvedených do ekvivalence, pohledávkách a závazcích po lhůtě splatnosti, pohledávkách a závazcích k účetním jednotkám konsolidačního celku s dobou splatnosti delší než pět let, pohledávkách a závazcích krytých podle zástavního práva nebo věcného břemene s uvedením povahy a formy tohoto zajištění pro případ nesplacení.
- Způsob stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků, popis použitého oceňovacího modelu při ocenění cenných papírů a derivátů reálnou hodnotou, změny reálné hodnoty včetně změn v ocenění podílu ekvivalencí podle jednotlivých druhů finančního majetku a způsob jejich zaúčtování.

- Souhrnnou výši případných dalších závazků, které nejsou uvedeny v konsolidované rozvaze.
- Výnosy z běžné činnosti rozvržené podle hlavních činností konsolidačního celku v členění na tuzemsko a zahraničí.

(Müllerová, 2007)

## **3. Metody konsolidace**

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

### **Přímá konsolidace**

Přímou konsolidací se rozumí konsolidace všech účetních jednotek konsolidačního celku najednou, tj. bez využití konsolidovaných účetních závěrek sestavených za dílčí konsolidační celky.

Např. společnost DZ a. s. je dceřinou společností „zahraniční konsolidující“ osoby NIDZ. Společnost DZ má v České republice další tři dceřiné společnosti DZ1, DZ2 a DZ3 a pod dceřinou společností DZ1 ještě další ovládanou společnost DZ4, která ve vztahu ke společnosti DZ je její vnučkou. Zahraniční mateřská společnost „zahraniční konsolidující osoba“ NIDZ sestavuje konsolidovanou účetní závěrku najednou ze všech nekonsolidovaných účetních závěrek všech společností, které patří do různých úrovní jejího konsolidačního celku. Neboli, česká mateřská společnost DZ nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku. (Müllerová, 2007)

### **Postupná konsolidace**

Konsolidace po jednotlivých úrovních dílčích konsolidačních celků znamená, že dílčí konsolidované účetní závěrky vstupují do konsolidované účetní závěrky vyššího konsolidačního celku. Dochází k postupné konsolidace po jednotlivých úrovních. Tento postup konsolidace je označován jako konsolidace postupná.

V případě příkladu uvedeného v předešlém odstavci by česká společnost DZ sestavila svou konsolidovanou účetní závěrku za sebe a své dceřiné společnosti DZ1, DZ2 a DZ3. Dceřiná společnost DZ1 by sestavovala konsolidovanou účetní závěrku za sebe a svou dceřinou společnost DZ4. Konsolidovaná účetní závěrka společnosti DZ by vstupovala do konsolidace na úrovni zahraniční konsolidující účetní jednotky společnosti NIDZ. (Müllerová, 2007)



Pro vlastní realizaci konsolidace je důležité vybrat odpovídající metodu konsolidace. Při výběru konsolidační metody se vychází jednak z metod, které přicházejí v úvahu, a jednak z míry vlivu, který mateřský podnik nad jednotlivými podniky ve skupině vykonává. Dosud byly vyvinuty tři metody konsolidace, z nichž poslední se dnes chápe již jen jako metoda ocenění investice, nikoli jako metoda konsolidace:

- Metoda plné konsolidace (rozhodující vliv),
- metoda poměrné konsolidace (podstatný vliv),
- metoda ekvivalenční (spolurozhodující vliv).

(Kovanicová, 2003)

### **3.1. Metoda plné konsolidace**

Při této metodě, používané při rozhodujícím vlivu zakládajícím vztah mateřský podnik – dceřiný podnik, se agregují účetní výkazy mateřského podniku s účetními výkazy dceřiných podniků do konsolidovaných účetních výkazů tak, že se – řádek po řádku – sčítají shodné položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů všech členů konsolidačního celku. Při tom se musí vyloučit vzájemné transakce mezi podniky ve skupině, neboť konsolidované výkazy mají vypovídat o finanční pozici skupiny tak, jako by šlo o jediný podnik.

Proto se z agregovaných veličin vylučují zejména:

- Podílové cenné papíry, které vlastní mateřský podnik v dceřiných podnicích,
- vzájemné pohledávky a závazky mezi podniky skupiny,
- výsledky (zisky/ztráty) ze vzájemných operací mezi členy konsolidačního celku.

(Kovanicová, 2003)

### **3.2. Ekvivalenční metoda**

Tato metoda ocenění investice se používá při podstatném vlivu zakládajícím vztah mateřský podnik – přidružený podnik. Při této metodě je finanční investice prvotně zaznamenána v pořizovacích nákladech. Protože mateřský podnik (investor) má na

přidružený podnik podstatný vliv, má i část odpovědnosti za jeho výkonnost a tím i za rentabilitu své investice. Proto zahrnuje do konsolidovaných účetních výkazů i svůj podíl na výsledcích (ziscích/ztrátách) přidruženého podniku po datu akvizice, a to tak, že o svůj podíl na výsledku přidruženého podniku upraví účetní ocenění investice. Příděly ze zisku od přidruženého podniku naopak účetní hodnotu investice sníží, protože dividendy představují pro přidružený podnik snížení vlastního kapitálu. Ve Výkazu zisků a ztráty se vykáže odpovídající podíl mateřského podniku na výsledcích přidruženého podniku.

Úpravy účetního ocenění investice mateřského podniku mohou být vyvolány rovněž tím, že nastaly takové změny ve velikosti vlastního kapitálu přidruženého podniku, které neprošly Výkazem zisků a ztráty přidruženého podniku, jako např. přínosy/újmý z přecenění jeho pozemků, budov a zařízení, z kurzových rozdílů vzniklých u některých rozvahových položek nebo při přepočtu cizích měn apod. Tyto operace způsobily, že se změnila absolutní částka, v níž byl dosud vyjádřen podíl mateřského podniku na čistých aktivech přidruženého podniku. Mateřský podnik tudíž tuto skutečnost ve svém účetnictví zohlední tím, že provede odpovídající úpravu účetního ocenění finanční investice do přidruženého podniku. (Kovanicová, 2003)

### **3.3. Metoda poměrné konsolidace**

Tato metoda se používá při spoluovládání ve společných podnicích, kde jednotliví spoluvlastníci mají vyrovnaný vliv. Neexistuje zde tedy vztah obdobný vztahu „mateřský podnik- dceřiný/přidružený podnik“ a to proto, že vždy existuje shodná velikost vlivu všech spoluvlastníků. (Kromě toho: Společný podnik jako samostatná právní entita případně ani nevznikl, což bývá, jak víme, obvyklé u společného podniku typu společných operací a společných aktiv).

Účetní zobrazení hospodářské činnosti při spoluovládání a způsob konsolidace závisí na typu společného podniku:

- Spoluovládané operace: Ve svých individuálních i konsolidovaných výkazech zobrazí spoluvlastník svůj podíl na společném podniku tak, že v nich vykáže:
  - aktiva, která ovládá a závazky, které na sebe bere,

- náklady, které mu ze společného podnikání vznikají a svůj podíl na výnosech, které pocházejí ze společného podnikání.

Protože tyto položky jsou v účetnictví spoluvlastníka vždy obsaženy, nepožadují se žádné úpravy či speciální konsolidační postupy. Pro samotný společný podnik se nepožaduje oddělené vedení účetnictví ani sestavování individuálních účetních výkazů. Spoluvlastníci by však měli vyhotovovat manažerské výkazy tak, aby mohli řídit výkonnost společného podniku.

- Spoluovládaná aktiva: spoluvlastník zobrazí ve svých individuálních i konsolidovaných účetních výkazech svůj podíl na společném podniku tak, že v nich vykáže:

- svůj podíl na spoluovládaných aktivech, který by měl do rozvahy zařadit spíše podle jeho povahy než jako investici (např. podíl na spoluovládaném produktovodu by měl být zařazen mezi pozemky, budovy a zařízení),

- všechny závazky a všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podniku (např. dluhy z titulu financování svého podílu na aktivech),

- svůj podíl na všech nákladech a výnosech vyvolaných společným podnikem.

Protože aktiva, závazky, výnosy i náklady jsou vždy zobrazeny v individuálních účetních výkazech společníka a následně i v jeho konsolidovaných účetních výkazech (pokud konsoliduje), nepožadují se žádné úpravy či speciální konsolidační postupy.

Individuální účetní záznamy pro samotný společný podnik lze omezit jen na zachycení takových nákladů, které spoluvlastníci vyvolali společně a které nakonec nesli tak, jak si určili ve smlouvě. I v tomto případě by společníci měli vyhotovovat pro své vlastní potřeby manažerské výkazy.

- Spoluovládané jednotky: tento typ společného podniku vede k založení samostatné právnické osoby, která vede své vlastní účetnictví a sestavuje a zveřejňuje účetní výkazy stejným způsobem jako jiné podniky.

Spoluvlastník ve svých konsolidovaných účetních výkazech vykáže svůj podíl na společném podniku, který je samostatnou právnickou osobou, metodou poměrné konsolidace. To znamená, že jeho konsolidovaná rozvaha zahrnuje jeho podíl na spoluovládaných aktivech a jeho podíl na závazcích, za které spoluodpovídá. Konsolidovaný výkaz zisků a ztráty spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na výnosech a nákladech společného podniku. Tyto podíly vykazuje jedním ze dvou formátů:

- podíl na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky sloučí společně řádek po řádku s obdobnými položkami svých konsolidovaných účetních výkazů, nebo

- do svých konsolidovaných účetních výkazů zahrne zvláštní řádky pro vykázání svého podílu na aktivech, závazcích, nákladech a výnosech spoluovládané jednotky.

Oba způsoby vedou k vykázání shodných částek čistého zisku a shodných součtů všech hlavních položek klasifikace aktiv, závazků, nákladů a výnosů.

(Kovanicová, 2003)

## **4. Konsolidace dle mezinárodních účetních standardů**

Zde jsou řešena především pravidla pro sestavování konsolidované účetní závěrky, zachycování investic do dceřiných podniků v nekonsolidovaných účetních závěrkách mateřského podniku a definicí konsolidačního celku.

### **4.1. Předpisy pro sestavení konsolidované účetní závěrky**

Mezinárodní účetní standard IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků by měl být použit při sestavování a vykázání konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků ovládanou mateřským podnikem a pro investice do dceřiných podniků v nekonsolidované účetní závěrce mateřského podniku.

Standard se nezabývá:

- metodami zachycení podnikových kombinací a jejich dopady na konsolidaci (tato problematika je popsána v IFRS 3 – Podnikové kombinace),

- výpočtem goodwillu (tato problematika je popsána v IFRS 3 – Podnikové kombinace),

- zachycováním investic do přidružených podniků (tato problematika je popsána v IAS 28 – Investice do přidružených podniků),

- zachycováním investic do společných podniků (tato problematika je popsána v IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích).

(Loja, 2002)

## **4.2. Konsolidované výkazy a příloha ke konsolidované účetní závěrce**

Mezinárodní účetní standardy neuvádějí vzory finančních výkazů, jak je zvykem České republiky. Finanční výkazy si podnik sestaví a upraví sám podle své potřeby. IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky uvádí pouze minimální výčet položek, které by měly finanční výkazy obsahovat, pokud jsou relevantní pro podnik. Položky, které nejsou relevantní pro podnik, jsou vypuštěny.

**Minimální požadavky na údaje, které se zveřejňují přímo v Rozvaze:**

- Pozemky, budovy a zařízení,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice zachycené ekvivalenční metodou,
- zásoby,
- pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky,
- peněžní prostředky a jejich ekvivalenty,

- závazky z obchodního styku a jiné závazky,
- daňové závazky a pohledávky podle IAS 12 – daně ze zisku,
- rezervy,
- dlouhodobé úročené závazky,
- menšinové podíly,
- emitovaný kapitál a rezervní fondy.

**Minimální požadavky na údaje, které se zveřejňují přímo ve Výkazu zisků a ztráty:**

- Výnosy,
- výsledky z provozní činnosti,
- finanční náklady,
- podíly na ziscích a ztrátách přidružených podniků a společných podniků zachycených ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,
- zisk nebo ztráta z běžné činnosti,
- mimořádné položky,
- menšinové podíly,
- čistý zisk nebo ztráta za období.

(Loja, 2002)

## **4.3. IAS 27 - Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků**

### **Definice**

#### **Ovládání**

Je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby měl ovládající z jeho činností užitek.

#### **Dceřiný podnik**

Je podnik, který je ovládán jiným podnikem.

#### **Mateřský podnik**

Je podnik, který má jeden nebo více dceřiných podniků.

#### **Skupina**

Je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné skupiny.

#### **Konsolidovaná účetní závěrka**

Je účetní závěrka za skupinu prezentovaná jako účetní závěrka jediného podniku.

#### **Menšinový podíl**

Je taková část čistých výsledků z operací a čistých aktiv dceřiného podniku přiřaditelná podílům, které nejsou mateřským podnikem přímo nebo nepřímo vlastněny přes jiné dceřiné společnosti.

(International Accounting Standards Board, 2003)

## **Rozsah konsolidované účetní závěrky**

Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje veškeré podniky, které jsou ovládány mateřským podnikem, kromě dceřiných podniků, které jsou vyloučeny z důvodů uvedených v odstavci 13. Má se za to, že ovládání existuje, vlastní-li mateřský podnik přímo či nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků více než jednu polovinu hlasovacích práv podniku, kromě výjimečných okolností, kdy může být jasně prokázáno, že takové vlastnictví neznamená ovládání. Ovládání existuje i tehdy, vlastní-li mateřský podnik jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv podniku a má přitom:

- Právomoc nad více než jednou polovinou hlasovacích práv na základě dohody s jinými investory,
- pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku na základě stanov nebo dohody,
- pravomoc jmenovat či odvolávat většinu členů představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu,
- pravomoc uplatnit většinu hlasů na schůzích představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu.

### **Dceřiný podnik má být vyloučen z konsolidace, když:**

- Ovládání je míněno jako dočasné, protože dceřiný podnik je nabyt a držen výlučně s výhledem na jeho následné pozbytí v blízké budoucnosti, nebo
- operuje za dlouhodobých přísných omezení, která významně snižují jeho schopnost převádět prostředky mateřskému podniku.

(International Accounting Standards Board, 2003)

## **Konsolidační postupy**

Při sestavování konsolidované účetní závěrky jsou účetní výkazy mateřského podniku a jeho dceřiných podniků slučovány tak, že se řádek po řádku sčítají obdobné položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Aby konsolidovaná účetní závěrka uváděla finanční informace o skupině jako o jediném podniku, musí být učiněny následující kroky:



- Účetní hodnota investic mateřského podniku do každého dceřiného podniku a podíl mateřského podniku na vlastním kapitálu každého dceřiného podniku jsou vyloučeny,
- menšinové podíly na čistém zisku konsolidovaných dceřiných podniků za účetní období jsou stanoveny a upraveny proti zisku skupiny tak, aby se dospělo k čistému zisku přiřaditelnému vlastníků mateřského podniku,
- menšinové podíly na čistých aktivech konsolidovaných dceřiných podniků jsou stanoveny a jsou prezentovány v konsolidované rozvaze odděleně od závazků a od vlastního kapitálu akcionářů mateřského podniku.

(International Accounting Standards Board, 2003)

## **4.4. IFRS 3 - Podnikové kombinace**

Předmětem tohoto standardu je stanovení účetního řešení podnikových kombinací. Standard zahrnuje jak akvizici jednoho podniku druhým, tak i vzácné případy spojení podílů, jestliže nelze určitě nabyvatele. Zachycování akvizice zahrnuje určení pořizovací ceny akvizice, přiřazení pořizovací ceny převyšující identifikovatelná aktiva a závazky nabývaného podniku a zachycení výsledného goodwillu nebo záporného goodwillu, jak k datu akvizice, tak i následně. Ostatní účetní problémy zahrnují určení částky menšinového podílu, zachycování akvizic, k nimž dojde během časového období, následné změny v pořizovací ceně akvizice nebo v identifikaci aktiv a závazků a požadovaná zveřejnění.

### **Definice**

#### **Podniková kombinace**

Je spojení samostatných podniků do jedné ekonomické jednotky jako výsledek spojení jednoho podniku s čistými aktivy a operacemi jiného podniku nebo získání kontroly jedním podnikem nad čistými aktivy a operacemi jiného podniku.

#### **Akvizice**

Je taková podniková kombinace, při níž jeden podnik, nabyvatel, získává kontrolu nad čistými aktivy a operacemi jiného podniku, nabývaného, výměnou za převod aktiva nebo za vznik závazku nebo za vydaný vlastní kapitál.

#### **Spojení podílů**

Je podniková kombinace, při které akcionáři kombinujících podniků spojují kontrolu nad všemi nebo prakticky všemi jejich čistými aktivy a operacemi, aby dosáhli trvalého a vzájemného sdílení rizik a užitků příslušejících kombinovanému celku tak, že žádná ze stran nemůže být označena jako nabyvatel.

#### **Kontrola (ovládání)**

Je pravomoc řídit finanční a provozní politiky podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činností.

### **Menšinový podíl**

Je ta část čistých výsledků z operací a čistých aktiv dceřiného podniku, která připadá podílům, jež nejsou přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků vlastněny mateřským podnikem.

### **Reálná hodnota**

Je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.

### **Peněžní aktiva**

Jsou peníze a aktiva, za která se obdrží pevná nebo předem určitelná částka peněz.

### **Datum akvizice**

Je datum, od kterého je ovládání čistých aktiv a operací nabyvaného podniku účinně převedeno na nabyvatele.

(International Accounting Standards Board, 2003)

## **Ekonomická matka a ekonomická dcera**

V naprosté většině případů je zřejmé, kdo je ovládající osobou a kdo ovládanou osobou. Matkou je ten, kdo drží většinu hlasovacích práv, ten, kdo jmenuje vedení a členy orgánů, ten, kdo má právo řídit a určovat obchodní politiku společnosti. Existují však případy, kdy se „právní matka“ může od ekonomické matky lišit. Může se stát, že velká společnost V se formálně nechá koupit malou společností M, například proto, aby tak získala přístup na zahraniční finanční trh. Právní matkou je zde malá společnost M, protože drží většinový podíl ve V, avšak ekonomicky je tomu naopak, neboť velká společnost V ekonomicky ovládá malou společnost M. V tomto případě se dává přednost ekonomickému pohledu na věc: účetnictví společnosti V pokračuje, podle IFRS 3 se do její konsolidace začlení malá společnost M, a jediný rozdíl je v tom, že nadále se účetní závěrka může prezentovat pod hlavičkou společnosti M, přičemž se vše vysvětlí v příloze. (Krupová, 2009)

## Náklady na podnikovou kombinaci

Jakou hodnotu vydala matka M za pořízení dcery. Situace je jednoduchá, pokud je známa přesná cena, jako např. ve veřejných výběrových řízeních. Protože nezřídka jde o obrovské transakce, může mít úhrada různé komponenty, například:

- Jistá částka je splatná okamžitě,
- jistá částka je splatná později (např. po 2 letech),
- část úhrady se provede formou emise akcií společnosti M, a tyto akcie obdrží prodávající dcery jako formu úhrady za prodané akcie. (Krupová, 2009)

## Goodwill

Goodwill je kladný rozdíl mezi náklady na podnikovou kombinaci a čistými nabytými aktivy. Snaha tvůrce standardů je zřejmá: aby goodwill zůstal jako reziduální akviziční položka a aby pokud možno co nejvíce skutečně pořízených aktiv a závazků bylo samostatně vykázáno; jednak proto, aby bylo vidět, za co se často obrovské částky vydané při podnikové kombinaci vynaložily, jednak proto, aby bylo možné se samostatně vykázanými aktivy dále účetně nakládat podle jim příslušných standardů.

IFRS 3 požaduje, aby goodwill byl reziduální částkou, která z ekonomického hlediska obsahuje položky, které není možné samostatně identifikovat a ocenit. IFRS 3 definuje goodwill jako „*budoucí ekonomické přínosy vyplývající z aktiv, která není možné jednotlivě identifikovat a samostatně vykázat*“. Existuje mnoho názorů na to, co goodwill představuje ve své ekonomické podstatě, tj. které konkrétní budoucí přínosy mají být součástí goodwillu. Většina autorů uvádí v této souvislosti:

- Efekty vyplývající ze synergie nabyvatele a nabývané společnosti,
- možnost získání nových trhů,
- odstranění konkurence na trhu,
- kvalifikaci, znalosti a schopnosti zaměstnanců,
- možnost využití geografických faktorů,
- získání možnosti kontroly nad nabytou společností

- efekty tzv. nákladové synergie (snížení fixních nákladů v důsledku akvizice).

Goodwill se vykazuje jako aktivum, které se neodpisuje, pravidelně se však testuje na snížení hodnoty.

**Negativní goodwill** představuje situaci, kdy nabytá čistá aktiva jsou vyšší než náklady na podnikovou kombinaci. Zachytí se v okamžiku akvizice jako jednorázový výnos. Vznik negativního goodwillu však bývá často indikátorem chybného či nadsazeného ocenění aktiv. IFRS 3 proto říká, že je před vykázáním negativního goodwillu jako jednorázového výnosu nejprve třeba znovu přehodnotit, zdali je ocenění správné. Negativní goodwill může vznikat z řady důvodů:

- Nesprávné ocenění nabytých aktiv, závazků a podmíněných závazků,
- nesprávně ocenění nákladů na podnikovou kombinaci (nesprávné ocenění emitovaných kapitálových nástrojů),
- fakt, že některé položky se neoceňují fair value (odložená daňová pohledávka, která se uplatní v delším časovém horizontu, je vykázána v nominální hodnotě, avšak její reálná hodnota je výrazně nižší),
- výhodná koupě.

(Krupová, 2009)

## **5. Významné rozdíly mezi konsolidací dle českých předpisů a dle IFRS**

Konsolidací v mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) se zabývá primárně IFRS 3 (podnikové kombinace), který definuje pravidla pro počáteční zachycení podnikových kombinací a výpočet goodwillu. Dále se konsolidací účetní závěrky zabývají standardy IAS 27, IAS 28 a IAS 31.

Podle IFRS by konsolidovaná účetní závěrka měla být zpracovávána matkou a měla by obsahovat všechny dceřiné společnosti. Matka není povinna publikovat konsolidovanou účetní závěrku, pokud je sama plně vlastněným dceřiným podnikem nebo pokud je částečně vlastněna jiným subjektem a ostatní vlastníci o tom byli informováni a akcie matky nejsou obchodovány na burze. Dalším požadavkem je, aby matka nebyla součástí konsolidované účetní závěrky v rámci jiného subjektu.

IFRS definují kontrolu jako pravomoc řídit finanční a provozní politiku společnosti tak, aby získávala přínosy z její činnosti. Matka je subjekt, který má jeden nebo více dceřiných podniků. Kontrola vzniká, když matka přímo či nepřímo vlastní více než polovinu hlasovacích práv. Kontrola může také vzniknout i přesto, že matka vlastní polovinu či méně hlasovacích práv podniku, pokud uzavře dohodu s ostatními investory, aby dosáhla nadpoloviční většiny k získání pravomoci řídit finanční a provozní politiku podniku na základě dohody.

Menšinový podíl je dle IFRS taková část čistých provozních výsledků z čistých aktiv, která je přiřaditelná k podílům, jež jsou nepřímo vlastněny matkou prostřednictvím dceřiných podniků. IFRS 3 definuje dvě metody ocenění minoritních podílů, které ovlivňují také goodwill:

- Minoritní podíly jsou oceňovány ve výši poměrné části podílu reálnou hodnotou čistých aktiv. (goodwill je rozdílem mezi pořizovací cenou a reálnou hodnotou pořízených aktiv a závazků),
- minoritní podíly jsou oceňovány reálnou hodnotou (goodwill je rozdílem mezi pořizovací cenou zvýšenou o reálnou hodnotu minoritního podílu a podílem získaných aktiv a závazků v reálné hodnotě).

Tabulka 1 - Srovnání konsolidace dle IFRS a České legislativy

| Subjekt        | IFRS   | Česká legislativa   |
|----------------|--|---|
| Datum akvizice | Datum, ke kterému nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem, jinými slovy získá nadpoloviční většinu hlasovacích práv dceřiného podniku  | Datum, od něhož začíná účinně ovládající a řídicí osoba uplatňovat vliv nad konsolidovaným podnikem   |
| Dceřiný podnik | <p>IFRS 10 indikuje existenci kontroly (ovládání), pokud jsou z pohledu investora (mateřského podniku) naplněny všechny následující znaky:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Investor má pravomoc nad investovaným (dceřiným) podnikem, tj. má schopnost ovlivňovat přímo relevantní činnosti,</li> <li>- investor je jednak vystaven proměnlivé návratnosti plynoucí z jeho účasti v investovaném podniku a současně má na ni právo,</li> <li>- schopnost prostřednictvím uplatňované pravomoci ovlivnit podobu a výši návratnosti plynoucí z investovaného (dceřiného) podniku.</li> </ul> <p>IFRS 10 dále uvádí, jak určit, zdali kontrola (ovládání) existuje</p> | <p>Podnik ovládaný ovládající osobou podle §66a Obchodního zákoníku. Ovládající osoba je osoba, která:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné osoby,</li> <li>- je většinovým společníkem,</li> <li>- disponuje většinou hlasovacích práv na základě dohody uzavřené s jinými společníky,</li> <li>- může prosadit volbu nebo odvolání většiny osob, které jsou statutárním orgánem,</li> <li>- osoby jednající ve shodě, které společně disponují většinou hlasovacích práv, jsou vždy ovládajícími osobami</li> <li>- není-li prokázáno, že jiná osoba disponuje stejným nebo</li> </ul> |

|                               |   |   |
|-------------------------------|---|---|
|                               | <p>v následujících případech:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Počty hlasovacích práv a potencionálních hlasovacích práv, včetně situací, kdy investor nedisponuje většinou hlasovacích práv,</li> <li>- investovaný podnik má takovou strukturu, že počet hlasovacích práv není dominantním faktorem pro určování existence kontroly,</li> <li>- v případech delegování pravomoci,</li> <li>- v případech, kdy investor kontroluje určitá aktiva v investovaném podniku</li> </ul> | <p>vyšším množstvím hlasovacích práv, má se za to, osoba, která disponuje alespoň 40% hlasovacích práv je ovládající osobou</p>   |
| <p>Povinnost konsolidovat</p> | <p>Neexistují kvantitativní kritéria obdobná těm v českých účetních předpisech. Konsolidace a sestavení konsolidované účetní závěrky je povinné, pokud jeden podnik ovládá druhý. Výjimkou může být skutečnost, že konsolidaci sestavuje hierarchicky vyšší podnik a diskutovaný podnik není obchodován na veřejném kapitálovém trhu.</p>   | <p>Zákon o účetnictví stanoví povinnost konsolidovat v případě, kdy konsolidační celek překročí alespoň dvě z následujících kritérií:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktiva celkem činí více než 350 mil. Kč,</li> <li>- roční úhrn čistého obrátu činí více než 700 mil. Kč,</li> <li>- průměrný přepočtený stav zaměstnanců činí v průběhu účetního období více než 250.</li> </ul> |



| <b>Subjekt</b>                                      | <b>IFRS</b>   | <b>Česká legislativa</b>  |
|---|---|---|
| Reálná hodnota                                      | Pořizovací cena, aktiva a závazky jsou oceňovány reálnou hodnotou   | Aktiva a závazky pořízené společností jsou přeceňovány v souladu s příslušnými zákony a také v souladu s právní formou transakce  |
| Menšinové podíly                                    | Vykazovány v čisté současné hodnotě pořízených aktiv a závazků nebo jako menšinový podíl v současné hodnotě pořízeného podniku. | Oceňování těchto podílů není přesně regulováno. Často jsou oceňovány současnou hodnotou pořízených aktiv a závazků. Měly by být rozděleny mezi jednotlivé položky vlastního kapitálu. |
| Pravidla pro sestavení konsolidované účetní závěrky | Vždy IFRS.  | Emitenti cenných papírů přijatých k obchodování v EU vždy dle IFRS.<br><br>Ostatní si mohou vybrat IFRS pravidla nebo české účetní předpisy   |
| Terminologie  | Skupina   | Konsolidační celek  |
|   | Goodwill<br><br>xxx   | Aktivní konsolidační rozdíl<br><br>Záporný konsolidační rozdíl  |
|   | Nekontrolní podíly  | Menšinové podíly  |
| Goodwill  | Výpočet pouze k datu akvizice.  | Ke každému okamžiku pořízení cenných papírů nebo podílů v ovládané osobě.   |
| Amortizace goodwillu                                | Goodwill se neamortizuje, testuje se na snížení hodnoty.  | Rovnoměrná amortizace po dobu maximálně 20 let.   |

| <b>Subjekt</b>   | <b>IFRS</b>  | <b>Česká legislativa</b>   |
|--|--|--|
| Vykazování   | Vykazování zahrnuje jména a popis skupin podniků, datum akvizice, přehled současných cen aktiv a závazků, vliv na výsledky hospodaření a finanční pozici akvizitora. | Není vyžadováno žádné speciální vykazování, pouze jména skupin podniků, datum akvizice a velikost goodwillu. |
| Ocenění investice v dceřiném podniku pro účely konsolidace | Cena pořízení neboli tzv. poskytovaná protihodnota, přičemž vedlejší pořizovací náklady se uznávají jako náklady ve výsledku, nikoli jako součást ocenění investice. | Pořizovací cena.   |

Zdroj: Šteker, 2011; Vašek, 2012

## 6. Metodika

V teoretické části práce jsou popsány postupy při konsolidaci, uvedeny základní pojmy, způsoby upravování výkazů a metody konsolidace. Také je zmíněna konsolidace dle mezinárodních účetních standardů. Dále je rozebrána konsolidace ve vybrané účetní jednotce.

Aby bylo možné sestavit konsolidovanou účetní závěrku, je potřeba nejdříve shromáždit potřebné informace a doklady. Ve vybrané účetní jednotce bude provedena konsolidace přímo a pomocí plné metody. To znamená, že nebudou sestavovány dílčí konsolidované výkazy, ale přímo jeden konsolidovaný výkaz pro matku a to způsobem, kdy budou sčítány jednotlivé položky Rozvahy a Výkazu zisků a ztráty. Doklady budou čerpány z hlavní knihy, obrátových předvah a z analytické evidence nákladů a výnosů. Je potřeba zjistit pouze vztahy mezi společnostmi, takže bude použita např. evidence pohledávek a závazků tříděná dle dodavatelů/odběratelů, nebo přímo pohledávky a závazky vůči jedné společnosti – matce nebo dceři.

Jako první bude upravována Rozvaha, poté bude zpracováván Výkaz zisků a ztráty. Bude sestavena přehledná Rozvaha pro všechny společnosti ve skupině, která bude dále upravována. Musí být vyloučeny vzájemné vazby mezi podniky, podíly, půjčky, pohledávky a závazky. Je nutné vycházet z již zmíněných dokladů. Aktiva budou upravována o podíly, půjčky a pohledávky. Pasiva budou upravována v položkách závazků, oceňovacích rozdílů a fondů. Je nezbytné také upravit na hospodářský výsledek, který se vlivem úprav ve Výkazu zisků a ztráty také ve všech společnostech změní. Všechny úpravy poté budou promítnuty do běžné Rozvahy a po sečtení jednotlivých řádků aktiv a pasiv vyjde Konsolidovaná rozvaha pro skupinu podniků. Nyní je nutné aktiva v Konsolidované rozvaze snížit na historické ceny. Po snížení je porovnána hodnota aktiv a pasiv v Konsolidované rozvaze. Rozdíl vzniklý mezi aktivy a pasivy vyrovná konsolidační rozdíl. Konsolidační rozdíl se zapíše do pasiv na řádek pasivní konsolidační rozdíl, tímto se vyrovnají aktiva a pasiva v konsolidované rozvaze. Dále se musí konsolidační rozdíl upravit o odepsanou část, odpisy konsolidačního rozdílu z minulých let se projeví v nerozděleném zisku z minulých let a odpis posledního roku bude zaznamenán ve výsledku hospodaření běžného účetního období.

Výkaz zisků a ztráty bude upravován o náklady a výnosy spojené s operacemi mezi podniky. Vychází se z analytické evidence. V případě vybraného podniku budou upravovány především výkony a přidaná hodnota. Dále bude upraven výkaz matky vůči každému podniku ze skupiny. To znamená, že jsou zjištěny pohyby mezi matkou a dcerou 1,2 a 3. Po zjištění všech potřebných úprav je vše sečteno do jednoho Výkazu zisků a ztráty pro matku. Takto se bude postupovat i pro každou dceru, upraví se výkaz každé společnosti a získané upravené výsledky hospodaření se použijí do pasiv, jak již bylo zmíněno výše. Nakonec je nezbytné ještě výkazy pro každou společnost sečíst řádek po řádku tak, jak bylo provedeno u Rozvahy, aby výsledkem byl konsolidovaný Výkaz zisků a ztráty.

V případě vybrané skupiny podniků není počítán menšinový vlastní kapitál, který vzniká v případě, kdy matka nevlastní 100% dceřiného podniku. Menšinový vlastní kapitál je rozdíl mezi 100% kapitálu dcery a podílem vlastněným matkou.

# **7. Konsolidace účetní závěrky ve vybraném podniku**

Skupina podniků je konsolidační celek, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku na základě individuálních účetních závěrek mateřské společnosti a jednotlivých dceřiných společností. Tato konsolidovaná účetní závěrka je sestavena na dobrovolné bázi, protože skupina nepodléhá zákonné povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle zákona o účetnictví.

Konsolidační celek je tvořen mateřskou společností a všemi dceřinými podniky. Mateřská společnost uplatňuje ve všech dceřiných společnostech rozhodující vliv, a to buď přímo, nebo nepřímo.

## **7.1. Pravidla konsolidace**

V pravidlech konsolidace je určeno z jakých podkladů je konsolidace sestavována, jakou metodou a zda bude konsolidace prováděna přímo či nepřímo.

### **Rozsah a způsob provedení konsolidace**

Podkladem pro konsolidovanou účetní závěrku skupiny podniků budou individuální účetní závěrky všech podniků ve skupině. Konsolidovaná účetní závěrka skupiny bude zpracována přímo a bude použita metoda plné konsolidace. Mateřská společnost ve skupině uplatňuje ve všech společnostech rozhodující vliv, a to buď přímo, nebo nepřímo.

Metoda plné konsolidace začlení položky Rozvahy a Výkazu zisků a ztráty účetních závěrek ovládaných společností v plné výši do Rozvahy a Výkazu zisků a ztráty konsolidující účetní jednotky – mateřské společnosti. Případně jsou některé položky vyloučeny, přetřizeny a upraveny. V konsolidační celku jsou uplatňována jednotná pravidla oceňování, účtování a odpisování majetku.

Budou vyloučeny všechny vzájemné položky společností konsolidačního celku :

- Finanční investice ovládající osoby proti vlastnímu kapitálu dceřiné společnosti,
- finanční investice oceněné ekvivalencí v mateřské společnosti proti vlastnímu kapitálu mateřské společnosti,
- vyúčtované úroky z půjček poskytnuté mezi subjekty konsolidačního celku,
- vzájemné pohledávky a závazky,
- nákup a prodej zásob,
- nákup a prodej dlouhodobého majetku.

Eliminací bude dosaženo toho, že v konsolidované účetní závěrce budou zobrazeny pouze vztahy k jednotkám, které jsou mimo konsolidační celek. Budou tak vyloučeny transakce, které na úrovni konsolidačního celku jsou vlastně „vnitropodnikovými transakcemi“. Pro získání informací nutných pro zpracování podkladů pro konsolidovanou účetní závěrku budou použity analytické evidence účtů v jednotlivých účetních jednotkách. Mateřská společnost sečte přetříděné a upravené údaje ze své účetní závěrky s přetříděnými a upravenými údaji účetních závěrek dceřiných společností.

## **Obecné zásady účtování, oceňování, odpisování**

### **Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek**

Skupina podniků oceňuje nakupovaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořizovací cenou, ve které jsou zahrnuty cena pořízení, dopravy, montáže a další náklady s pořízením související. Úroky z úvěru na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nejsou součástí nákladů s pořízením souvisejících. Část úroků vyúčtovaných mezi podniky skupiny podniků byla v individuálních závěrkách promítána do ceny dlouhodobého hmotného majetku, tyto úroky budou vyloučeny v rámci úprav vzájemných operací mezi podniky v konsolidačním celku a hodnota dlouhodobého majetku bude ponížena.

## **Konsolidační rozdíl**

Konsolidační rozdíl je rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidovaného podniku a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou, která vyplývá jako rozdíl reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti. Za den akvizice je považován datum, od něhož začíná účinně ovládající a řídicí osoba uplatňovat příslušný vliv nad konsolidovaným podnikem.

## **Zásoby nakupované**

- Pro ocenění nakupovaných zásob se používají skutečné pořizovací ceny,
- nakupované zásoby jsou vedeny na skladě v ceně, která je zjištěna váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen,
- účetní pořízení a úbytku zásob se provádí způsobem A,
- vyskladnění zásob se oceňuje v cenách, v nichž jsou zásoby oceňovány na skladě.

## **Polotovary vlastní výroby a hotové výrobky**

- Pro ocenění polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků jsou použity předem stanovené náklady, které zahrnují přímé náklady,
- o stavy a pohybu polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků se účtuje způsobem A,
- vyskladnění zásob je oceňováno v cenách, v nichž jsou zásoby oceňovány na skladě.

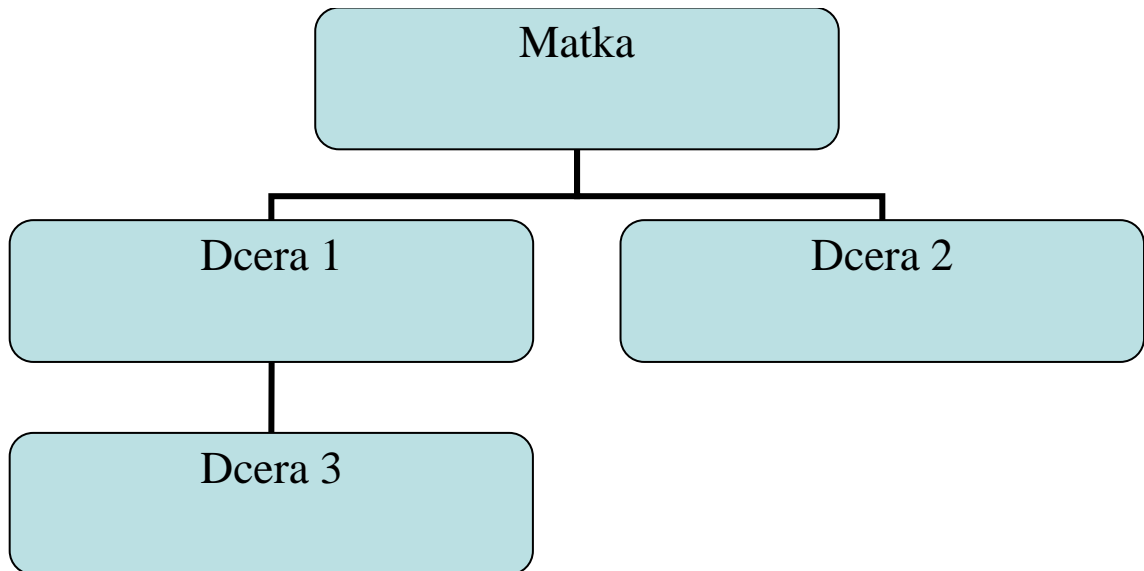
## **Pohledávky a závazky**

Pohledávky a závazky jsou oceňovány při vzniku jmenovitou hodnotou, při nabytí za úplatu pořizovací hodnotou. Hodnota pohledávek je následně snižována o opravné položky k pochybným a nedobytným pohledávkám. Dle doby uplynulé po splatnosti jsou vytvářeny příslušné opravné položky až do hodnoty 100 %. Dle finanční situace dlužníků jsou pohledávky dále uplatňovány v soudním řízení tak, aby byly využity všechny možnosti vymožení pohledávek u dlužníků. Dále se podniky skupiny

účastní konkursních řízení, které bylo vyhlášeno na subjekty, jež mají závazky za podniky ve skupině.

## Struktura skupiny podniků

Obrázek 1 - Struktura skupiny podniků



Zdroj: Vlastní vypracování na základě řízeného rozhovoru

## 8. Konsolidace Rozvahy

Zde jsou zpracovány jednotlivé výkazy mateřské společnosti i dceřiných společností do jednoho upraveného formátu, ze kterého se bude dále vycházet při dalších úpravách. Součtové řádky aktiv v Rozvaze jsou uvedeny v brutto i netto hodnotách pod sebou, aby se pro každý podnik nemusela vkládat samostatná rozvaha. Do jednoho výkazu se vloží čtyři sloupce, pro každý podnik jeden.



**Tabulka 2 - Aktiva neupravená (v tis. Kč)**

|   | <i>Matka</i>   | <i>dcera 1</i> | <i>dcera 2</i> | <i>dcera 3</i> |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| <b>AKTIVA brutto</b>                                  | <b>419 475</b> | <b>131 653</b> | <b>44</b>      | <b>313 413</b> |
| A. <i>korekce</i>                                     | -78 914        | -7 330         | -3             | -94 801        |
| <b>AKTIVA netto</b>                                   | <b>340 561</b> | <b>124 323</b> | <b>41</b>      | <b>218 612</b> |
| Pohledávky za upsaný kapitál                          |                |                |                |                |
| <b>Dlouhodobý majetek brutto</b>                      | <b>208 549</b> | <b>116 664</b> | <b>27</b>      | <b>311 308</b> |
| B. <i>korekce</i>                                     | -50 173        | -6 910         | -3             | -94 223        |
| <b>Dlouhodobý majetek netto</b>                       | <b>158 376</b> | <b>109 754</b> | <b>24</b>      | <b>217 085</b> |
| <b>Dlouhodobý nehmotný majetek brutto</b>             | <b>1 869</b>   | <b>0</b>       | <b>0</b>       | <b>0</b>       |
| B.I. <i>korekce</i>                                   | -392           | 0              | 0              | 0              |
| <b>Dlouhodobý nehmotný majetek netto</b>              | <b>1 477</b>   | <b>0</b>       | <b>0</b>       | <b>0</b>       |
| B.I. 1. Zřizovací výdaje                              |                |                |                |                |
| 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje                 |                |                |                |                |
| 3. Software   | 207            |                |                |                |
| 3a <i>Korekce</i>                                     | -207           |                |                |                |
| 4. Ocenitelná práva                                   | 1 662          |                |                |                |
| 4a <i>korekce</i>                                     | -185           |                |                |                |
| 5. Goodwill   |                |                |                |                |
| 6. Jiný dlouhodobý majetek                            |                |                |                |                |
| 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek            |                |                |                |                |
| 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek   |                |                |                |                |
| <b>Dlouhodobý hmotný majetek brutto</b>               | <b>89 032</b>  | <b>32 831</b>  | <b>0</b>       | <b>311 308</b> |
| B.II. <i>korekce</i>                                  | -49 781        | -6 910         | 0              | -94 223        |
| <b>Dlouhodobý hmotný majetek netto</b>                | <b>39 251</b>  | <b>25 921</b>  | <b>0</b>       | <b>217 085</b> |
| B.II. 1. Pozemky                                      | 4 145          | 1 252          |                | 64 418         |
| 2. Stavby   | 23 652         | 23 746         |                | 33 936         |
| 2a <i>Korekce</i>                                     | -8 803         | -3 298         |                | -3 884         |
| 3. Samost.mov.věci a soubory                          | 54 995         | 7 833          |                | 269            |
| 3a <i>Korekce</i>                                     | -40 978        | -3 612         |                | -199           |
| 4. Pěstitelské celky trvalých porostů                 |                |                |                |                |
| 5. Základní stádo                                     |                |                |                |                |
| 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek                     |                |                |                |                |
| 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek              | 6 240          |                |                | 212 645        |
| 7a <i>korekce</i>                                     |                |                |                | -90 100        |
| 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek     |                |                |                | 40             |
| 8a <i>korekce</i>                                     |                |                |                | -40            |
| 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku                |                |                |                |                |
| <b>Dlouhodobý finanční majetek brutto</b>             | <b>117 648</b> | <b>83 833</b>  | <b>27</b>      | <b>0</b>       |
| B.III. <i>korekce</i>                                 | 0              | 0              | -3             | 0              |
| <b>Dlouhodobý finanční majetek netto</b>              | <b>117 648</b> | <b>83 833</b>  | <b>24</b>      | <b>0</b>       |
| 1. Podíly v ovládaných a řízených osobách             | 106 068        | 61 241         |                |                |
| 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem |                |                |                |                |
| 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly           |                |                | 27             |                |
| 3a <i>Korekce</i>                                     |                |                | -3             |                |
| 4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba         | 11 580         | 19 842         |                |                |
| 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek                   |                | 2 750          |                |                |
| 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek             |                |                |                |                |
| 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek   |                |                |                |                |
| <b>Oběžná aktiva brutto</b>                           | <b>209 363</b> | <b>14 971</b>  | <b>17</b>      | <b>2 074</b>   |
| C. <i>korekce</i>                                     | -28 741        | -420           | 0              | -578           |
| <b>Oběžná aktiva netto</b>                            | <b>180 622</b> | <b>14 551</b>  | <b>17</b>      | <b>1 496</b>   |
| <b>Zásoby brutto</b>                                  | <b>20 030</b>  | <b>45</b>      | <b>0</b>       | <b>0</b>       |
| C.I. <i>korekce</i>                                   | 0              | -23            | 0              | 0              |
| <b>Zásoby netto</b>                                   | <b>20 030</b>  | <b>22</b>      | <b>0</b>       | <b>0</b>       |
| C.I. 1. Materiál                                      | 12 564         | 45             |                |                |
| 1a <i>korekce</i>                                     |                | -23            |                |                |
| 2. Nedokončená výroba a polotovary                    | 6 116          |                |                |                |
| 3. Výrobky  | 115            |                |                |                |
| 4. Zviřata  |                |                |                |                |
| 5. Zboží  |                |                |                |                |
| 6. Poskytnuté zálohy na zásoby                        | 1 235          |                |                |                |
| <b>Dlouhodobé pohledávky brutto</b>                   | <b>19</b>      | <b>0</b>       | <b>0</b>       | <b>0</b>       |
| C.II. <i>korekce</i>                                  | 0              | 0              | 0              | 0              |
| <b>Dlouhodobé pohledávky netto</b>                    | <b>19</b>      | <b>0</b>       | <b>0</b>       | <b>0</b>       |

|   | <i>Matka</i>   | <i>dcera 1</i> | <i>dcera 2</i> | <i>dcera 3</i> |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| C.II. 1. Pohledávky z obchodních vztahů       |                |                |                |                |
| 2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba     |                |                |                |                |
| 3. Pohledávky - podstatný vliv                |                |                |                |                |
| 4. Pohledávky za společníky                   |                |                |                |                |
| 5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy               |                |                |                |                |
| 6. Dohadné účty aktivní                       |                |                |                |                |
| 7. Jiné pohledávky                            |                | 19             |                |                |
| 8. Odložená daňová pohledávka                 |                |                |                |                |
| <b>Krátkodobé pohledávky brutto</b>           | <b>177 006</b> | <b>14 920</b>  | <b>0</b>       | <b>1 724</b>   |
| C.III. <i>korekce</i>                         | <i>-28 741</i> | <i>-397</i>    | <i>0</i>       | <i>-578</i>    |
| <b>Krátkodobé pohledávky netto</b>            | <b>148 265</b> | <b>14 523</b>  | <b>0</b>       | <b>1 146</b>   |
| C.III. 1. Pohledávky z obchodních vztahů      | 38 001         | 1 508          |                | 261            |
| 1a <i>Korekce</i>                             | <i>-2 417</i>  | <i>-397</i>    |                | <i>-67</i>     |
| 2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba     | 111 220        |                |                |                |
| 3. Pohledávky - podstatný vliv                |                |                |                |                |
| 4. Pohledávky za společníky                   |                | 13 390         |                |                |
| 5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění |                |                |                |                |
| 6. Stát - daňové pohledávky                   |                | 5              |                | 3              |
| 7. Krátkodobé poskytnuté zálohy               | 231            |                |                |                |
| 8. Dohadné účty aktivní                       | 97             |                |                |                |
| 9. Jiné pohledávky                            | 27 457         | 17             |                | 1 460          |
| 9a <i>Korekce</i>                             | <i>-26 324</i> |                |                | <i>-511</i>    |
| <b>Krátkodobý finanční majetek brutto</b>     | <b>12 308</b>  | <b>6</b>       | <b>17</b>      | <b>350</b>     |
| C.VI. <i>korekce</i>                          | <i>0</i>       | <i>0</i>       | <i>0</i>       | <i>0</i>       |
| <b>Krátkodobý finanční majetek netto</b>      | <b>12 308</b>  | <b>6</b>       | <b>17</b>      | <b>350</b>     |
| C.IV. 1. Peníze                               | 185            | 5              | 4              | 6              |
| 2. Účty v bankách                             | 12 123         | 1              | 13             | 344            |
| 3. Krátkodobé cenné papíry a podíly           |                |                |                |                |
| 4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek     |                |                |                |                |
| D.I. <b>Casové rozlišení</b>                  | <b>1 563</b>   | <b>18</b>      | <b>0</b>       | <b>31</b>      |
| D.I. 1. Náklady příštích období               | 345            | 18             |                | 30             |
| 2. Komplexní náklady příštích období          |                |                |                |                |
| 3. Příjmy příštích období                     | 1 218          |                |                | 1              |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě podnikových rozvah

**Tabulka 3 - Pasiva neupravená (v tis. Kč)**

|           |   |                |                |               |                |
|-----------|---|----------------|----------------|---------------|----------------|
|           | <b>PASIVA</b>   | <b>340 561</b> | <b>124 323</b> | <b>41</b>     | <b>218 612</b> |
| A.        | <b>Vlastní kapitál</b>                                  | <b>296 626</b> | <b>106 068</b> | <b>-22</b>    | <b>61 241</b>  |
| A.I.      | <b>Základní kapitál</b>                                 | <b>22 932</b>  | <b>80 000</b>  | <b>1 000</b>  | <b>197 860</b> |
| A.I. 1.   | Základní kapitál  | 24 000         | 80 000         | 1 000         | 197 860        |
| 2.        | Vlastní akcie   | -1 068         |                |               |                |
| 3.        | Změny základního kapitálu                               |                |                |               |                |
| A.II.     | <b>Kapitálové fondy</b>                                 | <b>103 103</b> | <b>-29 751</b> | <b>0</b>      | <b>0</b>       |
| A.II. 1.  | Emisní ažio   |                | 106 869        |               |                |
| 2.        | Ostatní kapitálové fondy                                | 35             |                |               |                |
| 3.        | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků         | 103 068        | -109 266       |               |                |
| 4.        | Oceňovací rozdíly při přeměnách                         |                | -27 354        |               |                |
| A.III.    | <b>Rezervní fond, neděl.fond a ost.fondy ze zisku</b>   | <b>5 868</b>   | <b>43 354</b>  | <b>14</b>     | <b>480</b>     |
| A.III. 1. | Zákonný rezervní fond                                   | 4 800          | 16 000         | 14            | 480            |
| 2.        | Statutární a o ostatní fondy                            | 1 068          | 27 354         |               |                |
| A.IV.     | <b>Výsledek hospodaření minulých let</b>                | <b>159 671</b> | <b>13 589</b>  | <b>-1 003</b> | <b>-47 138</b> |
| A.IV. 1.  | Nerozdělený zisk minulých let                           | 159 671        | 13 589         |               |                |
| 2.        | Neuhrazená ztráta minulých let                          |                |                | -1 003        | -47 138        |
| A.V.      | <b>Výsledek hospodaření běžného účetního období</b>     | <b>5 052</b>   | <b>-1 124</b>  | <b>-33</b>    | <b>-89 961</b> |
| B.        | <b>Cizí zdroje</b>                                      | <b>43 935</b>  | <b>18 255</b>  | <b>60</b>     | <b>157 371</b> |
| B.I.      | <b>Rezervy</b>  | <b>0</b>       | <b>0</b>       | <b>0</b>      | <b>0</b>       |
| B.I. 1.   | Rezervy podle zvláštních právních předpisů              |                |                |               |                |
| 2.        | Rezerva na důchody                                      |                |                |               |                |
| 3.        | Rezerva na daň z příjmů                                 |                |                |               |                |
| 4.        | Ostatní rezervy   |                |                |               |                |
| B.II.     | <b>Dlouhodobé závazky</b>                               | <b>823</b>     | <b>14 200</b>  | <b>0</b>      | <b>32 364</b>  |
| B.II. 1.  | Závazky z obchodních vztahů                             |                |                |               |                |
| 2.        | Závazky - ovládající a řídicí osoba                     |                | 11 580         |               | 19 842         |
| 3.        | Závazky - podstatný vliv                                |                |                |               |                |
| 4.        | Závazky ke společníkům                                  |                |                |               |                |
| 5.        | Dlouhodobé přijaté zálohy                               |                |                |               |                |
| 6.        | Vydané dluhopisy  |                |                |               |                |
| 7.        | Dlouhodobé směnky k úhradě                              |                |                |               |                |
| 8.        | Dohadné účty pasivní                                    |                |                |               |                |
| 9.        | Jiné závazky  |                |                |               |                |
| 10.       | Odložený daňový závazek                                 | 823            | 2 620          |               | 12 522         |
| B.III.    | <b>Krátkodobé závazky</b>                               | <b>17 072</b>  | <b>4 055</b>   | <b>60</b>     | <b>125 007</b> |
| B.III. 1. | Závazky z obchodních vztahů                             | 10 429         | 2 431          | 60            | 1 210          |
| 2.        | Závazky - ovládající a řídicí osoba                     |                | 1 583          |               | 123 027        |
| 3.        | Závazky - podstatný vliv                                |                |                |               |                |
| 4.        | Závazky ke společníkům                                  |                |                |               |                |
| 5.        | Závazky k zaměstnancům                                  | 1 868          | 30             |               | 620            |
| 6.        | Závazky ze sociálního pojištění a zdravotního pojištění | 848            | 5              |               | 54             |
| 7.        | Stát - daňové závazky a dotace                          | 3 611          | 2              |               | 89             |
| 8.        | Krátkodobé přijaté zálohy                               |                |                |               |                |
| 9.        | Vydané dluhopisy  |                |                |               |                |
| 10.       | Dohadné účty pasivní                                    | 242            | 4              |               | 4              |
| 11.       | Jiné závazky  | 74             |                |               | 3              |
| B.IV.     | <b>Bankovní úvěry a výpomoci</b>                        | <b>26 040</b>  | <b>0</b>       | <b>0</b>      | <b>0</b>       |
| B.IV. 1.  | Bankovní úvěry dlouhodobé                               | 12 170         |                |               |                |
| 2.        | Krátkodobé bank.úvěry                                   | 13 870         |                |               |                |
| 3.        | Krátk.fin.výpomoci                                      |                |                |               |                |
| C.I.      | <b>Časové rozlišení</b>                                 | <b>0</b>       | <b>0</b>       | <b>3</b>      | <b>0</b>       |
| C.I. 1.   | Výdaje příštích období                                  |                |                | 3             |                |
| 2.        | Vynosy příštích období                                  |                |                |               |                |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě podnikových rozvah

## **8.1. Vyloučení vzájemných transakcí mezi podniky ve skupině**

Před samotnou agregací účetních výkazů mateřského podniku s účetními výkazy dceřiných podniků budou z výkazů vyloučeny zejména:

- Podílové cenné papíry, které vlastní mateřský podnik v dceřiných podnicích,
- vzájemné pohledávky a závazky mezi podniky ve skupině,
- výsledky ze vzájemných operací mezi členy konsolidační skupiny.

### **Aktiva**

Aktiva jsou upravena hlavně o podíly v ovládaných a řízených osobách. Matka je 100% vlastníkem dceřiných společností, tudíž tato položka je vyloučena celá. Dále jsou vyloučeny půjčky a úvěry – ovládající a řízená osoba, také v plné výši. Následuje vyloučení vzájemných pohledávek, které jsou analyticky seříděny dle odběratelů. Výsledkem je tedy vyloučení pouze pohledávky vůči podnikům ve skupině.

### **Pasiva**

Pasiva jsou upravena o rozdíly z přecenění majetku v plné výši. Dále o výsledek hospodaření běžného účetního období, který byl zjištěn v upraveném Výkazu zisků a ztráty. Dále závazky, které jsou stejně jako v případě aktiv seříděny analyticky dle dodavatelů. Opět jsou tedy vyloučeny pouze závazky vůči podnikům ve skupině. Také jsou vyloučeny dlouhodobé i krátkodobé závazky – ovládající a řídicí osoba.

## 8.2. Úpravy Rozvahy

V Tabulkách 3 a 4 jsou úpravy v Rozvaze, které jsme popsali výše.

Tabulka 4 - Úpravy v aktivech (v tis. Kč)

|                 |  | Matka -<br>úpravy | Dcera1 -<br>úpravy | Dcera2 -<br>úpravy | Dcera3 -<br>úpravy |
|-----------------|--|-------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| <b>A.</b>       | <b>AKTIVA</b>                                      | <b>-231 382</b>   | <b>-95 584</b>     | <b>0</b>           | <b>-52</b>         |
|                 | Pohledávky za upsaný kapitál                       |                   |                    |                    |                    |
| <b>B.</b>       | <b>Dlouhodobý majetek</b>                          | <b>-117 648</b>   | <b>-81 083</b>     | <b>0</b>           | <b>0</b>           |
| <b>B.I.</b>     | <b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>                 | <b>0</b>          | <b>0</b>           | <b>0</b>           | <b>0</b>           |
| <b>B.I. 1.</b>  | Zřizovací výdaje                                   |                   |                    |                    |                    |
| 2.              | Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje                 |                   |                    |                    |                    |
| 3.              | Software   |                   |                    |                    |                    |
| 4.              | Ocenitelná práva                                   |                   |                    |                    |                    |
| 5.              | Goodwill   |                   |                    |                    |                    |
| 6.              | Jiný dlouhodobý majetek                            |                   |                    |                    |                    |
| 7.              | Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek            |                   |                    |                    |                    |
| 8.              | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek   |                   |                    |                    |                    |
| <b>B.II.</b>    | <b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>                   | <b>0</b>          | <b>0</b>           | <b>0</b>           | <b>0</b>           |
| <b>B.II. 1.</b> | Pozemky  |                   |                    |                    |                    |
| 2.              | Stavby   |                   |                    |                    |                    |
| 3.              | Samost.mov.věci a soubory                          |                   |                    |                    |                    |
| 4.              | Pěstitelské celky trvalých porostů                 |                   |                    |                    |                    |
| 5.              | Základní stádo                                     |                   |                    |                    |                    |
| 6.              | Jiný dlouhodobý hmotný majetek                     |                   |                    |                    |                    |
| 7.              | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek              |                   |                    |                    |                    |
| 8.              | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek     |                   |                    |                    |                    |
| 9.              | Oceňovací rozdíl k nabytému majetku                |                   |                    |                    |                    |
| <b>B.III.</b>   | <b>Dlouhodobý finanční majetek</b>                 | <b>-117 648</b>   | <b>-81 083</b>     | <b>0</b>           | <b>0</b>           |
| 1.              | Podíly v ovládaných a řízených osobách             | -106 068          | -61 241            |                    |                    |
| 2.              | Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem |                   |                    |                    |                    |
| 3.              | Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly           |                   |                    |                    |                    |
| 4.              | Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba         | -11 580           | -19 842            |                    |                    |
| 5.              | Jiný dlouhodobý finanční majetek                   |                   |                    |                    |                    |
| 6.              | Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek             |                   |                    |                    |                    |
| 7.              | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek   |                   |                    |                    |                    |
| <b>C.</b>       | <b>Oběžná aktiva</b>                               | <b>-113 734</b>   | <b>-14 501</b>     | <b>0</b>           | <b>-52</b>         |
| <b>C.I.</b>     | <b>Zásoby</b>                                      | <b>0</b>          | <b>0</b>           | <b>0</b>           | <b>0</b>           |
| <b>C.I. 1.</b>  | Materiál   |                   |                    |                    |                    |
| 2.              | Nedokončená výroba a polotovary                    |                   |                    |                    |                    |
| 3.              | Výrobky  |                   |                    |                    |                    |
| 4.              | Zvířata  |                   |                    |                    |                    |
| 5.              | Zboží  |                   |                    |                    |                    |
| 6.              | Poskytnuté zálohy na zásoby                        |                   |                    |                    |                    |

|               |  |                 |                |          |            |
|---------------|--|-----------------|----------------|----------|------------|
| <b>C.II.</b>  | <b>Dlouhodobé pohledávky</b>               | <b>0</b>        | <b>0</b>       | <b>0</b> | <b>0</b>   |
| C.II. 1.      | Pohledávky z obchodních vztahů             |                 |                |          |            |
| 2.            | Pohledávky - ovládající a řídicí osoba     |                 |                |          |            |
| 3.            | Pohledávky - podstatný vliv                |                 |                |          |            |
| 4.            | Pohledávky za společníky                   |                 |                |          |            |
| 5.            | Dlouhodobé poskytnuté zálohy               |                 |                |          |            |
| 6.            | Dohadné účty aktivní                       |                 |                |          |            |
| 7.            | Jiné pohledávky                            |                 |                |          |            |
| 8.            | Odložená daňová pohledávka                 |                 |                |          |            |
| <b>C.III.</b> | <b>Krátkodobé pohledávky</b>               | <b>-113 734</b> | <b>-14 501</b> | <b>0</b> | <b>-52</b> |
| C.III. 1.     | Pohledávky z obchodních vztahů             | -2 514          | -1 111         |          | -52        |
| 2.            | Pohledávky - ovládající a řídicí osoba     | -111 220        |                |          |            |
| 3.            | Pohledávky - podstatný vliv                |                 |                |          |            |
| 4.            | Pohledávky za společníky                   |                 | -13 390        |          |            |
| 5.            | Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění |                 |                |          |            |
| 6.            | Stát - daňové pohledávky                   |                 |                |          |            |
| 7.            | Krátkodobé poskytnuté zálohy               |                 |                |          |            |
| 8.            | Dohadné účty aktivní                       |                 |                |          |            |
| 9.            | Jiné pohledávky                            |                 |                |          |            |
| <b>C.VI.</b>  | <b>Krátkodobý finanční majetek</b>         | <b>0</b>        | <b>0</b>       | <b>0</b> | <b>0</b>   |
| C.IV. 1.      | Peníze                                     |                 |                |          |            |
| 2.            | Účty v bankách                             |                 |                |          |            |
| 3.            | Krátkodobé cenné papíry a podíly           |                 |                |          |            |
| 4.            | Požizovaný krátkodobý finanční majetek     |                 |                |          |            |
| <b>D.I.</b>   | <b>Časové rozlišení</b>                    | <b>0</b>        | <b>0</b>       | <b>0</b> | <b>0</b>   |
| D.I. 1.       | Náklady příštích období                    |                 |                |          |            |
| 2.            | Komplexní náklady příštích období          |                 |                |          |            |
| 3.            | Příjmy příštích období                     |                 |                |          |            |
|               |  |                 |                |          |            |
|               |  |                 |                |          |            |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě Hlavní knihy

Položka podíly v ovládaných a řízených osobách ř. B.III 1 je vynulována, to znamená upravena, o plných 106 068 tis. Kč u matky a o 61 124 tis. Kč u dcery 1. Dále jsou sníženy úvěry a půjčky – ovládající nebo řízená osoba ř. B.III 4. Tato úprava se týká opět matky a dcery 1 ve výši 11 580 tis. Kč respektive 19 842 tis. Kč. Pokračuje se oběžnými aktivy, které jsou změněny v části krátkodobých pohledávek. Řádek C.III 1 pohledávky z obchodních vztahů je upraven u matky o 2 514 tis. Kč složených z pohledávek vůči dceři 1 ve výši 2 423 tis. Kč a vůči dceři 3 ve výši 91 tis. Kč. V případě dcery 1 jsou provedeny změny o 1 111 tis., tvořené analytickým rozdělením mezi pohledávky vůči dceři 2 ve výši 29 tis. Kč a dceři 3 ve výši 1 082 tis. Kč. U dcery 3 se jedná o 52 tis. Kč tvořených pohledávkami vůči matce ve výši 22 tis. Kč a vůči dceři 2 ve výši 30 tis. Kč. Řádek C III 2 Pohledávky – ovládající a řídicí osoba se u matky je změněn o 111 220 tis. Kč a nakonec u dcery 2 řádek C III 4 pohledávky za společníky o 13 390 tis. Kč.

Všechny uvedené úpravy jsou prováděny, aby se vyloučily z Konsolidované rozvahy vzájemné vztahy a konečná Rozvaha uváděla pouze vztahy s vnějším prostředím konsolidačního celku.

Tabulka 5 - Úpravy pasiv (v tis. Kč)

|          |   | Matka           | Dcera1         | Dcera2        | Dcera3          |
|----------|---|-----------------|----------------|---------------|-----------------|
|          | <b>PASIVA</b>   | <b>-102 685</b> | <b>38 028</b>  | <b>-1 072</b> | <b>-357 785</b> |
| A.       | <b>Vlastní kapitál</b>                                  | <b>-102 663</b> | <b>56 234</b>  | <b>-1 013</b> | <b>-201 221</b> |
| A.I.     | <b>Základní kapitál</b>                                 | <b>0</b>        | <b>-80 000</b> | <b>-1 000</b> | <b>-197 860</b> |
| A.I. 1.  | Základní kapitál  |                 | -80 000        | -1 000        | -197 860        |
| 2.       | Vlastní akcie   |                 |                |               |                 |
| 3.       | Změny základního kapitálu                               |                 |                |               |                 |
| A.II.    | <b>Kapitálové fondy</b>                                 | <b>-103 068</b> | <b>136 620</b> | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| A.II.1.  | Emisní ažio   |                 | 0              |               |                 |
| 2.       | Ostatní kapitálové fondy                                |                 |                |               |                 |
| 3.       | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků         | -103 068        | 109 266        |               |                 |
| 4.       | Oceňovací rozdíly při přeměnách                         |                 | 27 354         |               |                 |
| A.III.   | <b>Rezervní fond, neděl.fond a ost.fondy ze zisku</b>   | <b>0</b>        | <b>0</b>       | <b>-14</b>    | <b>-480</b>     |
| A.III.1. | Zákonný rezervní fond                                   |                 | 0              | -14           | -480            |
| 2.       | Státutární a o ostatní fondy                            |                 | 0              |               |                 |
| A.IV.    | <b>Výsledek hospodaření minulých let</b>                |                 | <b>0</b>       | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| A.IV.1.  | Nerozdělený zisk minulých let                           |                 |                |               |                 |
| 2.       | Neuhrazená ztráta minulých let                          |                 |                |               |                 |
| A.V.     | <b>Výsledek hospodaření běžného účetního období</b>     | <b>405</b>      | <b>-386</b>    | <b>1</b>      | <b>-2 881</b>   |
| B.       | <b>Cizí zdroje</b>                                      | <b>-22</b>      | <b>-18 206</b> | <b>-59</b>    | <b>-156 564</b> |
| B.I.     | <b>Rezervy</b>  | <b>0</b>        | <b>0</b>       | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| B.I. 1.  | Rezervy podle zvláštních právních předpisů              |                 |                |               |                 |
| 2.       | Rezerva na důchody                                      |                 |                |               |                 |
| 3.       | Rezerva na daň z příjmů                                 |                 |                |               |                 |
| 4.       | Ostatní rezervy   |                 |                |               |                 |
| B.II.    | <b>Dlouhodobé závazky</b>                               | <b>0</b>        | <b>-14 200</b> | <b>0</b>      | <b>-32 364</b>  |
| B.II.1.  | Závazky z obchodních vztahů                             |                 |                |               |                 |
| 2.       | Závazky - ovládající a řídicí osoba                     |                 | -11 580        |               | -19 842         |
| 3.       | Závazky - podstatný vliv                                |                 |                |               |                 |
| 4.       | Závazky ke společníkům                                  |                 |                |               |                 |
| 5.       | Dlouhodobé přijaté zálohy                               |                 |                |               |                 |
| 6.       | Vydané dluhopisy  |                 |                |               |                 |
| 7.       | Dlouhodobé směnky k úhradě                              |                 |                |               |                 |
| 8.       | Dohadné účty pasivní                                    |                 |                |               |                 |
| 9.       | Jiné závazky  |                 |                |               |                 |
| 10.      | Odložený daňový závazek                                 |                 | -2 620         |               | -12 522         |
| B.III.   | <b>Krátkodobé závazky</b>                               | <b>-22</b>      | <b>-4 006</b>  | <b>-59</b>    | <b>-124 200</b> |
| B.III.1. | Závazky z obchodních vztahů                             | -22             | -2 423         | -59           | -1 173          |
| 2.       | Závazky - ovládající a řídicí osoba                     |                 | -1 583         |               | -123 027        |
| 3.       | Závazky - podstatný vliv                                |                 |                |               |                 |
| 4.       | Závazky ke společníkům                                  |                 |                |               |                 |
| 5.       | Závazky k zaměstnancům                                  |                 |                |               |                 |
| 6.       | Závazky ze sociálního pojištění a zdravotního pojištění |                 |                |               |                 |
| 7.       | Stát - daňové závazky a dotace                          |                 |                |               |                 |
| 8.       | Krátkodobé přijaté zálohy                               |                 |                |               |                 |
| 9.       | Vydané dluhopisy  |                 |                |               |                 |
| 10.      | Dohadné účty pasivní                                    |                 |                |               |                 |
| 11.      | Jiné závazky  |                 |                |               |                 |
| B.IV.    | <b>Bankovní úvěry a výpomoci</b>                        | <b>0</b>        | <b>0</b>       | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| B.IV.1.  | Bankovní úvěry dlouhodobé                               |                 |                |               |                 |
| 2.       | Krátkodobé bank.úvěry                                   |                 |                |               |                 |
| 3.       | Krátk.fin.výpomoci                                      |                 |                |               |                 |
| C.I.     | <b>Časové rozlišení</b>                                 | <b>0</b>        | <b>0</b>       | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| C.I. 1.  | Výdaje příštích období                                  |                 |                |               |                 |
| 2.       | Vynosy příštích období                                  |                 |                |               |                 |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě Hlavní knihy



V pasivech bude postupováno obdobně jako v aktivech, jsou vyloučeny položky základního kapitálu, fondů, výsledky hospodaření a samozřejmě také dlouhodobé i krátkodobé závazky jak z obchodních vztahů tak ovládající a řídicí osobu.

První úpravy jsou provedeny v položce základního kapitálu. Bude upravena v plné výši u všech dcer, takže u dcery 1 je upravena o 80 000 tis., u dcery 2 o 1000 tis. a u dcery 3 o 197 860 tis. Kč, protože matka vlastní 100%-ně všechny dceřiné podniky. Dále je upravena položka kapitálových fondů na řádku A II 3 oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. Zde se úpravy týkají matky a dcery 1 ve výši 103 068 tis. respektive 109 266 tis. Kč. U dcery 1 je ještě snížen řádek A II 4 oceňovací rozdíly při přeměnách o 27 354 tis. Kč. Ve vlastním kapitálu je nakonec snížen zákonný rezervní fond u dcery 2 a dcery 3 ve výši 14 tis. respektive 480 tis. Kč.

Jako další jsou provedeny úpravy v cizím kapitálu, kde jsou upraveny závazky a výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření vychází z upravených Výkazů zisků a ztráty. U matky je VH zvýšen o 405 tis., u dcery 2 o 1 tis. Kč. U dcery 1 je snížen o 386 tis. a dcera 3 má VH snížen o 2 881 tis. Kč. Poslední úpravy pasiv jsou provedeny v závazcích. Dlouhodobé závazky jsou upraveny pouze u dcery 1 a 3 na řádku B II 2 závazky – ovládající a řídicí osoba, a to ve výši 11 580 tis. respektive 19 842 tis. Kč. A na řádku B II 10 odložený daňový závazek tvořený u dcery 1 částkou 2 620 tis. Kč a u dcery 3 částkou 12 522 tis. Kč.

Úpravy řádku B III 1 závazky z obchodních vztahů jsou provedeny následujícím způsobem. U matky jsou vyloučeny závazky vůči dceři 3 ve výši 22 tis. Kč. U dcery 1 se jedná o závazky vůči matce ve výši 2 423 tis. Kč. U dcery 2 je provedeno snížení závazků v celkové výši 59 tis. Kč složené ze závazků vůči dceři 1 ve výši 29 tis. Kč a vůči dceři 3 ve výši 30 tis. Kč. U dcery 3 jsou vyloučeny závazky v souhrnné výši 1 173 tis. Kč, které jsou tvořeny závazky vůči matce ve výši 91 tis. Kč a vůči dceři 1 ve výši 1 082 tis. Kč.

V neposlední řadě jsou změněny krátkodobé závazky na řádku B III 2 ovládající a řídicí osoba ve výši 1 583 tis. Kč u dcery 1 a ve výši 123 027 tis. Kč u dcery 3.

## 8.3. Upravená Rozvaha

Tabulka 6 - Upravená aktiva (v tis. Kč)

|   |   | matka   | dcera 1 | dcera 2 | dcera 3 |
|---|---|---------|---------|---------|---------|
| A.  | <b>AKTIVA brutto</b>                                  | 188 093 | 36 069  | 27      | 313 361 |
|   | <i>korekce</i>  | -78 914 | -7 330  | -3      | -94 801 |
|   | <b>AKTIVA netto</b>                                   | 109 179 | 28 739  | 24      | 218 560 |
|   | Pohledávky za upsaný kapitál                          |         |         |         |         |
| B.  | <b>Dlouhodobý majetek brutto</b>                      | 90 901  | 35 581  | 27      | 311 308 |
|   | <i>korekce</i>  | -50 173 | -6 910  | -3      | -94 223 |
|   | <b>Dlouhodobý majetek netto</b>                       | 40 728  | 28 671  | 24      | 217 085 |
| B.I.  | <b>Dlouhodobý nehmotný majetek brutto</b>             | 1 869   | 0       | 0       | 0       |
|   | <i>korekce</i>  | -392    | 0       | 0       | 0       |
|   | <b>Dlouhodobý nehmotný majetek netto</b>              | 1 477   | 0       | 0       | 0       |
| B.I. 1.   | Zřizovací výdaje                                      | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje                 | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 3. Software   | 207     | 0       | 0       | 0       |
|   | 3a <i>Korekce</i>                                     | -207    | 0       | 0       | 0       |
|   | 4. Ocenitelná práva                                   | 1 662   | 0       | 0       | 0       |
|   | 4a <i>korekce</i>                                     | -185    | 0       | 0       | 0       |
|   | 5. Goodwill   | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 6. Jiný dlouhodobý majetek                            | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek            | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek | 0   | 0       | 0       | 0       |         |
| B.II.   | <b>Dlouhodobý hmotný majetek brutto</b>               | 89 032  | 32 831  | 0       | 311 308 |
|   | <i>korekce</i>  | -49 781 | -6 910  | 0       | -94 223 |
|   | <b>Dlouhodobý hmotný majetek netto</b>                | 39 251  | 25 921  | 0       | 217 085 |
| B.II. 1.  | Pozemky   | 4 145   | 1 252   | 0       | 64 418  |
|   | 2. Stavby   | 23 652  | 23 746  | 0       | 33 936  |
|   | 2a <i>Korekce</i>                                     | -8 803  | -3 298  | 0       | -3 884  |
|   | 3. Samostatné mov. věci a soubory                     | 54 995  | 7 833   | 0       | 269     |
|   | 3a <i>Korekce</i>                                     | -40 978 | -3 612  | 0       | -199    |
|   | 4. Pěstitelské celky trvalých porostů                 | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 5. Základní stádo                                     | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek                     | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek              | 6 240   | 0       | 0       | 212 645 |
|   | 7a <i>korekce</i>                                     | 0       | 0       | 0       | -90 100 |
|   | 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek     | 0       | 0       | 0       | 40      |
| 8a <i>korekce</i>                                   | 0   | 0       | 0       | -40     |         |
| 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku              | 0   | 0       | 0       | 0       |         |
| B.III.  | <b>Dlouhodobý finanční majetek brutto</b>             | 0       | 2 750   | 27      | 0       |
|   | <i>korekce</i>  | 0       | 0       | -3      | 0       |
|   | <b>Dlouhodobý finanční majetek netto</b>              | 0       | 2 750   | 24      | 0       |
| 1.  | Podíly v ovládaných a řízených osobách                | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly           | 0       | 0       | 27      | 0       |
|   | 3a <i>Korekce</i>                                     | 0       | 0       | -3      | 0       |
|   | 4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba         | 0       | 0       | 0       | 0       |
|   | 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek                   | 0       | 2 750   | 0       | 0       |
|   | 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek             | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek | 0   | 0       | 0       | 0       |         |

|           |  | Matka   | dcera 1 | dcera 2 | dcera 3 |
|-----------|--|---------|---------|---------|---------|
|           | <b>Oběžná aktiva brutto</b>                | 95 629  | 470     | 0       | 2 022   |
| C.        | <i>korekce</i>                             | -28 741 | -420    | 0       | -578    |
|           | <b>Oběžná aktiva netto</b>                 | 66 888  | 50      | 0       | 1 444   |
|           | <b>Zásoby brutto</b>                       | 20 030  | 45      | 0       | 0       |
| C.I.      | <i>korekce</i>                             | 0       | -23     | 0       | 0       |
|           | <b>Zásoby netto</b>                        | 20 030  | 22      | 0       | 0       |
| C.I. 1.   | Materiál                                   | 12 564  | 45      | 0       | 0       |
| 1a        | <i>korekce</i>                             | 0       | -23     | 0       | 0       |
| 2.        | Nedokončená výroba a polotovary            | 6 116   | 0       | 0       | 0       |
| 3.        | Výrobky                                    | 115     | 0       | 0       | 0       |
| 4.        | Zvířata                                    | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 5.        | Zboží                                      | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 6.        | Poskytnuté zálohy na zásoby                | 1 235   | 0       | 0       | 0       |
|           | <b>Dlouhodobé pohledávky brutto</b>        | 19      | 0       | 0       | 0       |
| C.II.     | <i>korekce</i>                             | 0       | 0       | 0       | 0       |
|           | <b>Dlouhodobé pohledávky netto</b>         | 19      | 0       | 0       | 0       |
| C.II. 1.  | Pohledávky z obchodních vztahů             | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 2.        | Pohledávky - ovládací a řídicí osoba       | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 3.        | Pohledávky - podstatný vliv                | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 4.        | Pohledávky za společníky                   | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 5.        | Dlouhodobé poskytnuté zálohy               | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 6.        | Dohadné účty aktivní                       | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 7.        | Jiné pohledávky                            | 19      | 0       | 0       | 0       |
| 8.        | Odložená daňová pohledávka                 | 0       | 0       | 0       | 0       |
|           | <b>Krátkodobé pohledávky brutto</b>        | 63 272  | 419     | 0       | 1 672   |
| C.III.    | <i>korekce</i>                             | -28 741 | -397    | 0       | -578    |
|           | <b>Krátkodobé pohledávky netto</b>         | 34 531  | 22      | 0       | 1 094   |
| C.III. 1. | Pohledávky z obchodních vztahů             | 35 487  | 397     | 0       | 209     |
| 1a        | <i>Korekce</i>                             | -2 417  | -397    | 0       | -67     |
| 2.        | Pohledávky - ovládací a řídicí osoba       | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 3.        | Pohledávky - podstatný vliv                | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 4.        | Pohledávky za společníky                   | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 5.        | Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 6.        | Stát - daňové pohledávky                   | 0       | 5       | 0       | 3       |
| 7.        | Krátkodobé poskytnuté zálohy               | 231     | 0       | 0       | 0       |
| 8.        | Dohadné účty aktivní                       | 97      | 0       | 0       | 0       |
| 9.        | Jiné pohledávky                            | 27 457  | 17      | 0       | 1 460   |
| 9a        | <i>Korekce</i>                             | -26 324 | 0       | 0       | -511    |
|           | <b>Krátkodobý finanční majetek brutto</b>  | 12 308  | 6       | 0       | 350     |
| C.VI.     | <i>korekce</i>                             | 0       | 0       | 0       | 0       |
|           | <b>Krátkodobý finanční majetek netto</b>   | 12 308  | 6       | 0       | 350     |
| C.IV. 1.  | Peníze                                     | 185     | 5       |         | 6       |
| 2.        | Účty v bankách                             | 12 123  | 1       |         | 344     |
| 3.        | Krátkodobé cenné papíry a podíly           | 0       | 0       |         | 0       |
| 4.        | Požizovaný krátkodobý finanční majetek     | 0       | 0       |         | 0       |
| D.I.      | <b>Časové rozlišení</b>                    | 1 563   | 18      | 0       | 31      |
| D.I. 1.   | Náklady příštích období                    | 345     | 18      | 0       | 30      |
| 2.        | Komplexní náklady příštích období          | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 3.        | Příjmy příštích období                     | 1 218   | 0       | 0       | 1       |

Zdroj: Vlastní vypracování

**Tabulka 7 - Upravená pasiva (v tis. Kč)**

|          |  | Matka          | Dcera1        | Dcera2        | Dcera3          |
|----------|--|----------------|---------------|---------------|-----------------|
|          | <b>PASIVA</b>  | <b>237 876</b> | <b>12 128</b> | <b>-1 031</b> | <b>-139 173</b> |
| A.       | <b>Vlastní kapitál</b>                                     | <b>193 963</b> | <b>12 079</b> | <b>-1 035</b> | <b>-139 980</b> |
| A.I.     | <b>Základní kapitál</b>                                    | <b>22 932</b>  | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| A.I.1.   | Základní kapitál   | 24 000         | 0             | 0             | 0               |
|          | 2. Vlastní akcie   | -1 068         | 0             | 0             | 0               |
|          | 3. Změny základního kapitálu                               | 0              | 0             | 0             | 0               |
| A.II.    | <b>Kapitálové fondy</b>                                    | <b>35</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| A.II.1.  | Emisní ažio  | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 2. Ostatní kapitálové fondy                                | 35             | 0             | 0             | 0               |
|          | 3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků         | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 4. Oceňovací rozdíly při přeměnách                         | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 5. Pasivní konsolidační rozdíly                            | 0              | 0             | 0             | 0               |
| A.III.   | <b>Rezervní fond, neděl.fond a ost.fondy ze zisku</b>      | <b>5 868</b>   | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| A.II.1.  | Zákonný rezervní fond                                      | 4 800          | 0             | 0             | 0               |
|          | 2. Statutární a o ostatní fondy                            | 1 068          | 0             | 0             | 0               |
| A.IV.    | <b>Výsledek hospodaření minulých let</b>                   | <b>159 671</b> | <b>13 589</b> | <b>-1 003</b> | <b>-47 138</b>  |
| A.IV.1.  | Nerozdělený zisk minulých let                              | 159 671        | 13 589        | 0             | 0               |
|          | 2. Neuhrazená ztráta minulých let                          | 0              | 0             | -1 003        | -47 138         |
| A.V.     | <b>Výsledek hospodaření běžného účetního období</b>        | <b>5 457</b>   | <b>-1 510</b> | <b>-32</b>    | <b>-92 842</b>  |
| B.       | <b>Cizí zdroje</b>   | <b>43 913</b>  | <b>49</b>     | <b>1</b>      | <b>807</b>      |
| B.I.     | <b>Rezervy</b>   | <b>0</b>       | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| B.I.1.   | Rezervy podle zvláštních právních předpisů                 | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 2. Rezerva na důchody                                      | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 3. Rezerva na daň z příjmů                                 | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 4. Ostatní rezervy   | 0              | 0             | 0             | 0               |
| B.II.    | <b>Dlouhodobé závazky</b>                                  | <b>823</b>     | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| B.II.1.  | Závazky z obchodních vztahů                                | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 2. Závazky - ovládající a řídicí osoba                     | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 3. Závazky - podstatný vliv                                | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 4. Závazky ke společníkům                                  | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 5. Dlouhodobé přijaté zálohy                               | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 6. Vydané dluhopisy  | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 7. Dlouhodobé směnky k úhradě                              | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 8. Dohadné účty pasivní                                    | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 9. Jiné závazky  | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 10. Odložený daňový závazek                                | 823            | 0             | 0             | 0               |
| B.III.   | <b>Krátkodobé závazky</b>                                  | <b>17 050</b>  | <b>49</b>     | <b>1</b>      | <b>807</b>      |
| B.III.1. | Závazky z obchodních vztahů                                | 10 407         | 8             | 1             | 37              |
|          | 2. Závazky - ovládající a řídicí osoba                     | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 3. Závazky - podstatný vliv                                | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 4. Závazky ke společníkům                                  | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 5. Závazky k zaměstnancům                                  | 1 868          | 30            | 0             | 620             |
|          | 6. Závazky ze sociálního pojištění a zdravotního pojištění | 848            | 5             | 0             | 54              |
|          | 7. Stát - daňové závazky a dotace                          | 3 611          | 2             | 0             | 89              |
|          | 8. Krátkodobé přijaté zálohy                               | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 9. Vydané dluhopisy  | 0              | 0             | 0             | 0               |
|          | 10. Dohadné účty pasivní                                   | 242            | 4             | 0             | 4               |
|          | 11. Jiné závazky   | 74             | 0             | 0             | 3               |
| B.IV.    | <b>Bankovní úvěry a výpomoci</b>                           | <b>26 040</b>  | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>        |
| B.IV.1.  | Bankovní úvěry dlouhodobé                                  | 12 170         | 0             | 0             | 0               |
|          | 2. Krátkodobé bank.úvěry                                   | 13 870         | 0             | 0             | 0               |
|          | 3. Krátk.fin.výpomoci                                      | 0              | 0             | 0             | 0               |
| C.I.     | <b>Časové rozlišení</b>                                    | <b>0</b>       | <b>0</b>      | <b>3</b>      | <b>0</b>        |
| C.I.1.   | Výdaje příštích období                                     | 0              | 0             | 3             | 0               |
|          | 2. Vynosy příštích období                                  | 0              | 0             | 0             | 0               |

Zdroj: Vlastní vypracování

Nyní, když jsou upraveny Rozvahy všech společností ve skupině, musíme je agregovat do jedné – Konsolidované rozvahy. A to tím způsobem, že jsou řádek po řádku sčítány položky Rozvah jednotlivých podniků, až je vytvořena výsledná Konsolidovaná rozvaha pro skupinu.

## 8.4. Konsolidace Rozvahy

Výsledná Konsolidovaná rozvaha vznikne, jak už bylo zmíněno sčítáním položek z Rozvah jednotlivých podniků. Aktiva v této podobě je nutné poté upravit. Je potřeba snížit hodnotu majetku na historickou cenu. Nynější hodnota aktiv je 356 502 tis. Kč, snížením hodnoty o 161 352 tis. Kč na historické ceny jsou získána výsledná aktiva **195 150 tis. Kč**. Konečná agregovaná hodnota pasiv se rovná **109 800 tis. Kč**. Hodnota konsolidačního rozdílu z prvního roku konsolidace je 85 350 tis. Kč.

Zúčtování konsolidačního rozdílu provedeme v pasivech konsolidované rozvahy.

### Výpočet:

Odpis běžného roku:  $85\,350/20 = 4\,268$

Dosavadní odpisy:  $4\,268*11 = 46\,948$

Celkem:  $4268+46948 = 51\,216$

Zbývá odepsat:  $85\,350-46948 = 34\,134$

Nyní už nebudeme upravovat aktiva, ale musíme upravit pasiva o zmíněný konsolidační rozdíl. Položku pasivní konsolidační rozdíl zvýšíme o 85 350, čímž se konečná hodnota pasiv vyrovná aktivům na hodnotě **195 150 tis. Kč**.

Dále je konsolidační rozdíl snížen o celkové odpisy, které činí 51 216 tis. Kč. Odpis běžného roku ve výši 4268 je promítnut do položky výsledek hospodaření běžného účetního období, a dosavadní odpisy ve výši 46 948 jsou zařazeny do položky nerozdělený zisk minulých let. Těmito úpravami dostaneme konečnou verzi Konsolidované rozvahy.

Tabulka 8 - Konsolidovaná aktiva (v tis. Kč)

|          |    |  |          |
|----------|----|--|----------|
|          |    | <b>AKTIVA brutto</b>                               | 537 550  |
| A.       |    | <i>korekce</i>                                     | -181 048 |
|          |    | <b>AKTIVA netto</b>                                | 356 502  |
|          |    | Pohledávky za upsaný kapitál                       | 0        |
|          |    | <b>Dlouhodobý majetek brutto</b>                   | 437 817  |
| B.       |    | <i>korekce</i>                                     | -151 309 |
|          |    | <b>Dlouhodobý majetek netto</b>                    | 286 508  |
|          |    | <b>Dlouhodobý nehmotný majetek brutto</b>          | 1 869    |
| B.I.     |    | <i>korekce</i>                                     | -392     |
|          |    | <b>Dlouhodobý nehmotný majetek netto</b>           | 1 477    |
| B.I. 1.  | 1. | Zřizovací výdaje                                   | 0        |
|          | 2. | Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje                 | 0        |
|          | 3. | Software   | 207      |
|          | 3a | <i>Korekce</i>                                     | -207     |
|          | 4. | Ocenitelná práva                                   | 1 662    |
|          | 4a | <i>korekce</i>                                     | -185     |
|          | 5. | Goodwill   | 0        |
|          | 6. | Jiný dlouhodobý majetek                            | 0        |
|          | 7. | Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek            | 0        |
|          | 8. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek   | 0        |
|          |    | <b>Dlouhodobý hmotný majetek brutto</b>            | 433 171  |
| B.II.    |    | <i>korekce</i>                                     | -150 914 |
|          |    | <b>Dlouhodobý hmotný majetek netto</b>             | 282 257  |
| B.II. 1. | 1. | Pozemky  | 69 815   |
|          | 2. | Stavby   | 81 334   |
|          | 2a | <i>Korekce</i>                                     | -15 985  |
|          | 3. | Samost.mov.věci a soubory                          | 63 097   |
|          | 3a | <i>Korekce</i>                                     | -44 789  |
|          | 4. | Pěstitelské celky trvalých porostů                 | 0        |
|          | 5. | Základní stádo                                     | 0        |
|          | 6. | Jiný dlouhodobý hmotný majetek                     | 0        |
|          | 7. | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek              | 218 885  |
|          | 7a | <i>korekce</i>                                     | -90 100  |
|          | 8. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek     | 40       |
|          | 8a | <i>korekce</i>                                     | -40      |
|          | 9. | Oceňovací rozdíl k nabytému majetku                | 0        |
|          |    | <b>Dlouhodobý finanční majetek brutto</b>          | 2 777    |
| B.III    |    | <i>korekce</i>                                     | -3       |
|          |    | <b>Dlouhodobý finanční majetek netto</b>           | 2 774    |
|          | 1. | Podíly v ovládaných a řízených osobách             | 0        |
|          | 2. | Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 0        |
|          | 3. | Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly           | 27       |
|          | 3a | <i>Korekce</i>                                     | -3       |
|          | 4. | Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba         | 0        |
|          | 5. | Jiný dlouhodobý finanční majetek                   | 2 750    |
|          | 6. | Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek             | 0        |
|          | 7. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek   | 0        |

Zdroj: Vlastní vypracování

**Tabulka 9 - Konsolidovaná pasiva (v tis. Kč)**

|           |   | skupina | skupina s<br>vyčísleným<br>konsolidačním<br>rozdílem | zúčtování<br>konsolidačního<br>rozdílu | konsolidovaná<br>pasiva |
|-----------|---|---------|--|--|-------------------------|
|           | <b>PASIVA</b>   | 109 800 | 195 150  |  | 195 150                 |
| A.        | <b>Vlastní kapitál</b>                                | 65 027  | 150 377  |  | 150 377                 |
| A.I.      | <b>Základní kapitál</b>                               | 22 932  | 22 932   |  | 22 932                  |
| A.I. 1.   | Základní kapitál                                      | 24 000  | 24 000   |  | 24 000                  |
| 2.        | Vlastní akcie   | -1 068  | -1 068   |  | -1 068                  |
| 3.        | Změny základního kapitálu                             | 0       |  |  |                         |
| A.II.     | <b>Kapitálové fondy</b>                               | 35      | 85 385   |  | 34 169                  |
| A.II. 1.  | Emisní ažio   | 0       | 0  |  |                         |
| 2.        | Ostatní kapitálové fondy                              | 35      | 35   |  | 35                      |
| 3.        | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků       | 0       |  |  |                         |
| 4.        | Oceňovací rozdíly při přeměnách                       | 0       |  |  |                         |
| 5.        | <b>Pasivní konsolidační rozdíly</b>                   | 0       | 85 350   | -51 216                                | 34 134                  |
| A.III.    | <b>Rezervní fond, neděl.fond a ost.fondy ze zisku</b> | 5 868   | 5 868  |  | 5 868                   |
| A.III. 1. | Zákonný rezervní fond                                 | 4 800   | 4 800  |  | 4 800                   |
| 2.        | Státutární a o ostatní fondy                          | 1 068   | 1 068  |  | 1 068                   |
| A.IV.     | <b>Výsledek hospodaření minulých let</b>              | 125 119 | 125 119  |  | 172 067                 |
| A.IV. 1.  | Nerozdělený zisk minulých let                         | 173 260 | 173 260  | 46 948                                 | 220 208                 |
| 2.        | Neuhrazená ztráta minulých let                        | -48 141 | -48 141  |  | -48 141                 |
| A.V.      | <b>Výsledek hospodaření běžného účetního období</b>   | -88 927 | -88 927  | 4 268                                  | -84 659                 |
| B.        | <b>Cizí zdroje</b>                                    | 44 770  | 44 770   |  | 44 770                  |
| B.I.      | <b>Rezervy</b>  | 0       | 0  |  | 0                       |
| B.I. 1.   | Rezervy podle zvláštních právních předpisů            | 0       |  |  |                         |
| 2.        | Rezerva na důchody                                    | 0       |  |  |                         |
| 3.        | Rezerva na daň z příjmů                               | 0       |  |  |                         |
| 4.        | Ostatní rezervy                                       | 0       |  |  |                         |
| B.II.     | <b>Dlouhodobé závazky</b>                             | 823     | 823  |  | 823                     |
| B.II. 1.  | Závazky z obchodních vztahů                           | 0       |  |  |                         |
| 2.        | Závazky - ovládající a řídicí osoba                   | 0       |  |  |                         |
| 3.        | Závazky - podstatný vliv                              | 0       |  |  |                         |
| 4.        | Závazky ke společníkům                                | 0       |  |  |                         |
| 5.        | Dlouhodobé přijaté zálohy                             | 0       |  |  |                         |
| 6.        | Vydané dluhopisy                                      | 0       |  |  |                         |
| 7.        | Dlouhodobé směnky k úhradě                            | 0       |  |  |                         |
| 8.        | Dohadné účty pasivní                                  | 0       |  |  |                         |
| 9.        | Jiné závazky  | 0       |  |  |                         |
| 10.       | Odložený daňový závazek                               | 823     | 823  |  | 823                     |
| B.III.    | <b>Krátkodobé závazky</b>                             | 17 907  | 17 907   |  | 17 907                  |
| B.III. 1. | Závazky z obchodních vztahů                           | 10 453  | 10 453   |  | 10 453                  |
| 2.        | Závazky - ovládající a řídicí osoba                   | 0       |  |  |                         |
| 3.        | Závazky - podstatný vliv                              | 0       |  |  |                         |
| 4.        | Závazky ke společníkům                                | 0       |  |  |                         |
| 5.        | Závazky k zaměstnancům                                | 2 518   | 2 518  |  | 2 518                   |
| 6.        | Závazky ze sociálního pojištění a zdravotního pojiš   | 907     | 907  |  | 907                     |
| 7.        | Stát - daňové závazky a dotace                        | 3 702   | 3 702  |  | 3 702                   |
| 8.        | Krátkodobé přijaté zálohy                             | 0       |  |  |                         |
| 9.        | Vydané dluhopisy                                      | 0       |  |  |                         |
| 10.       | Dohadné účty pasivní                                  | 250     | 250  |  | 250                     |
| 11.       | Jiné závazky  | 77      | 77   |  | 77                      |
| B.IV.     | <b>Bankovní úvěry a výpomoci</b>                      | 26 040  | 26 040   |  | 26 040                  |
| B.IV. 1.  | Bankovní úvěry dlouhodobé                             | 12 170  | 12 170   |  | 12 170                  |
| 2.        | Krátkodobé bank.úvěry                                 | 13 870  | 13 870   |  | 13 870                  |
| 3.        | Krátk.fin.výpomoci                                    | 0       |  |  |                         |
| C.I.      | <b>Časové rozlišení</b>                               | 3       | 3  |  | 3                       |
| C.I. 1.   | Výdaje příštích období                                | 3       | 3  |  | 3                       |
| 2.        | Vynosy příštích období                                | 0       | 0  |  | 0                       |

Zdroj: Vlastní vypracování

## 8.5. Porovnání konsolidovaných a sečtených Rozvah

V tabulkách 10 a 11 jsou uvedeny součty aktiv a pasiv. Dále jsou porovnány součty za skupinu před konsolidací s konsolidovanými aktivy a pasivy po vyloučení vzájemných vztahů.

**Tabulka 10 – Součet konsolidovaných a sečtených aktiv (v tis. Kč)**

|                                   | součet za skupinu | konsolidovaná skupina |
|-----------------------------------|-------------------|-----------------------|
| AKTIVA netto                      | 683 537           | 356 502               |
| Dlouhodobý majetek netto          | 485 239           | 286 508               |
| Dlouhodobý nehmotný majetek netto | 1 477             | 1 477                 |
| Dlouhodobý hmotný majetek netto   | 282 257           | 282 257               |
| Dlouhodobý finanční majetek netto | 201 505           | 2 774                 |
| Oběžná aktiva netto               | 196 686           | 68 382                |
| Zásoby netto                      | 20 052            | 20 052                |
| Dlouhodobé pohledávky netto       | 19                | 19                    |
| Krátkodobé pohledávky netto       | 163 934           | 35 647                |
| Krátkodobý finanční majetek netto | 12 681            | 12 664                |
| Časové rozlišení                  | 1 612             | 1 612                 |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě Tabulky 1

**Tabulka 11 – Součet konsolidovaných a sečtených pasiv (v tis. Kč)**

|  | součet za skupinu | konsolidovaná skupina |
|--|-------------------|-----------------------|
| PASIVA   | 683 537           | 109 800               |
| Vlastní kapitál                                | 463 913           | 65 027                |
| Základní kapitál                               | 301 792           | 22 932                |
| Kapitálové fondy                               | 73 352            | 35                    |
| Rezervní fond, neděl.fond a ost.fondy ze zisku | 49 716            | 5 868                 |
| Výsledek hospodaření minulých let              | 125 119           | 125 119               |
| Výsledek hospodaření běžného účetního období   | -86 066           | -88 927               |
| Cizí zdroje                                    | 219 621           | 44 770                |
| Rezervy  | 0                 | 0                     |
| Dlouhodobé závazky                             | 47 387            | 823                   |
| Krátkodobé závazky                             | 146 194           | 17 907                |
| Bankovní úvěry a výpomoci                      | 26 040            | 26 040                |
| Časové rozlišení                               | 3                 | 3                     |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě Tabulky 2



Následkem vyloučení vzájemných vztahů se aktiva snížila o 327 035 tis. Kč, tento rozdíl je způsoben zejména úpravami v dlouhodobém finančním majetku a v krátkodobých pohledávkách.

Naproti tomu pasiva se snížila o 573 737 tis. Kč. Snížení je způsobeno úpravami základního kapitálu, dále kapitálových a rezervních fondů a v neposlední řadě úpravami dlouhodobých a krátkodobých závazků.

## **9. Konsolidace Výkazu zisků a ztráty**

Dalším krokem v konsolidaci vybrané účetní jednotky je úprava Výkazu zisků a ztráty. Výkaz zisků a ztráty je uveden v původní podobě, pouze upravený, aby byly uvedeny všechny společnosti v jednom výkazu.

Dále je vycházeno z hlavní knihy a analytických účtů nákladů a výnosů, aby byly vyloučeny výsledky mezi podniky ve skupině. Vylučovány tedy jsou veškeré prodeje a nákupy mezi podniky ve skupině, aby ve výkazech byly započítány pouze ty části nákladů a výnosů, které souvisejí s vnějším okolím konsolidačního celku. V následujících tabulkách jsou uvedeny nekonsolidované výkazy, dále pak úpravy Výkazu zisků a ztráty.

**Tabulka 12 - Výkaz zisků a ztráty neupravený (v tis. Kč)**

|             |  | <b>Matka</b>   | <b>Dcera 1</b> | <b>Dcera 2</b> | <b>Dcera 3</b> |
|-------------|--|----------------|----------------|----------------|----------------|
| I.          | Tržby za prodej zboží                                  |                |                |                |                |
| A.          | Náklady vynaložené na prodané zboží                    |                |                |                |                |
| +           | Obchodní marže   | 0              | 0              | 0              | 0              |
| <b>II.</b>  | <b>Výkony</b>  | <b>234 073</b> | <b>181</b>     | <b>0</b>       | <b>1 274</b>   |
| II. 1.      | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb             | 260 803        | 181            |                | 584            |
| 2.          | Změna stavu zásob vlastní činnost                      | -26 730        |                |                |                |
| 3.          | Aktivace   |                |                |                | 690            |
| <b>B.</b>   | <b>Výkonová spotřeba</b>                               | <b>184 742</b> | <b>183</b>     | <b>22</b>      | <b>593</b>     |
| B. 1.       | Spotřeba materiálu a energie                           | 177 972        | 36             |                | 227            |
| 2.          | Služby   | 6 770          | 147            | 22             | 366            |
| +           | <b>Přidaná hodnota</b>                                 | <b>49 331</b>  | <b>-2</b>      | <b>-22</b>     | <b>681</b>     |
| C.          | Osobní náklady   | 27 548         | 265            | 0              | 2 254          |
| C. 1.       | Mzdové náklady   | 20 403         | 202            |                | 1 680          |
| 2.          | Odměny členům statutárních orgánů                      | 723            |                |                |                |
| 3.          | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění  | 6 422          | 63             |                | 570            |
| 4.          | Sociální náklady                                       |                | 44             |                | 4              |
| D.          | Daně a poplatky  | 529            | 18             |                | 187            |
| E.          | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku      | 3 641          | 1 235          |                | 1 313          |
| <b>III.</b> | <b>Tržby z prodeje dlouh.maj.a mat.</b>                | <b>4 783</b>   | <b>125</b>     | <b>0</b>       | <b>3 701</b>   |
| III 1.      | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku                   | 3              |                |                | 2 550          |
| 2.          | Tržby z prodeje materiálu                              | 4 780          | 125            |                | 1 151          |
| <b>F.</b>   | <b>Zůstatková cena prodaného dlouh.maj.a materiálu</b> | <b>4 760</b>   | <b>0</b>       | <b>0</b>       | <b>1 151</b>   |
| F. 1.       | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku         |                |                |                |                |
| 2.          | Prodaný materiál                                       | 4 760          |                |                | 1 151          |
| G.          | Změna stavu rezerv a opravných položek v prov.oblasti  | 7 165          | -42            |                | 90 673         |
| IV.         | Ostatní provozní výnosy                                | 349            | 1              |                | 1 154          |
| H.          | Ostatní provozní náklady                               | 1 992          | 86             |                | 49             |
| V.          | Převod provozních nákladů                              |                |                |                |                |
| I.          | Převod provozních výnosů                               |                |                |                |                |
| *           | <b>Provozní výsledek hospodaření</b>                   | <b>8 828</b>   | <b>-1 438</b>  | <b>-22</b>     | <b>-90 091</b> |
| VI.         | Tržby z prodeje cenných papírů                         |                |                |                |                |
| J.          | Prodané cenné papíry                                   |                |                |                |                |
| VII.        | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku               |                |                |                |                |
| VI 1.       | Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách          |                |                |                |                |
| 2.          | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů         |                |                |                |                |
| 3.          | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku     |                |                |                |                |
| VIII.       | Výnosy z krátkodobého finančního majetku               |                |                |                |                |
| K.          | Náklady z finančního majetku                           |                |                |                |                |
| IX.         | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů           |                |                |                |                |
| L.          | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů          |                |                |                |                |
| M.          | Změna stavu rezerv a opravných položek ve fin.oblasti  |                |                |                |                |
| X.          | Výnosové úroky   | 1 119          | 99             |                | 68             |
| N.          | Nákladové úroky  | 1 919          |                |                | 2              |
| XI.         | Ostatní finanční výnosy                                | 730            |                |                |                |
| O.          | Ostatní finanční náklady                               | 1 745          | 17             | 11             | 15             |
| XII.        | Převod finančních výnosů                               |                |                |                |                |
| P.          | Převod finančních nákladů                              |                |                |                |                |
| *           | <b>Finanční výsledek hospodaření</b>                   | <b>-1 815</b>  | <b>82</b>      | <b>-11</b>     | <b>51</b>      |
| Q.          | Daň z příjmů za běžnou činnost                         | 1 961          | -232           | 0              | -79            |
| 1.          | - splatná  | 2 523          |                |                |                |
| 2.          | - odložená   | -562           | -232           |                | -79            |
| **          | <b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>          | <b>5 052</b>   | <b>-1 124</b>  | <b>-33</b>     | <b>-89 961</b> |
| XIII.       | Mimořádné výnosy                                       |                |                |                |                |
| R.          | Mimořádné náklady                                      |                |                |                |                |
| S.          | Daň z příjmů za mimořádnou činnost                     |                |                |                |                |
| S. 1.       | - splatná  |                |                |                |                |
| 2.          | - odložená   |                |                |                |                |
| *           | Mimořádný výsledek hospodaření                         |                |                |                |                |
| T.          | Převod podílu na výsledku hosp.spol.                   |                |                |                |                |
| ***         | <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>           | <b>5 052</b>   | <b>-1 124</b>  | <b>-33</b>     | <b>-89 961</b> |
| ****        | <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>              | <b>7 013</b>   | <b>-1 356</b>  | <b>-33</b>     | <b>-90 040</b> |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě podnikových výkazů zisků a ztráty

## 9.1. Úpravy ve Výkazu zisků a ztráty

Dle Tabulky 12 jsou úpravy ve Výkazu zisků a ztráty provedeny následujícími postupy. V případě matky je položka výkony upravena o celkových 178 tis. Kč z čehož 27 tis. Kč jsou úpravy vůči dceři 1 a zbylých 151 tis. Kč vůči dceři 3. V položkách výkonová spotřeba se změny projevily pouze vůči dceři 3 v celkové výši 583 tis. Kč. Důsledkem předchozích úprav je dosažení zlepšeného výsledku hospodaření o 405 tis. Kč.

U dcery 1 jsou provedeny změny v položkách výkony v celkové výši 181 tis. Kč pouze vůči dceři 3. V položkách výkonové spotřeby jsou upraveny vztahy vůči matce v souhrnné výši 27 tis. Kč. Upravena je také položka odložená daň, která vznikla důsledkem přecenění majetku, ve výši 232 tis. Kč. Tato úprava se projeví ve výsledku hospodaření za účetní období, avšak ne ve výsledku hospodaření před zdaněním. Tento výsledek hospodaření byl upraven pouze o 154 tis. Kč.

Úprava u dcery 2 je stejně jako v předchozích případech provedena v položce výkonové spotřeby a to ve výši 1 tis. Kč vůči dceři 3.

V případě dcery 3 se změny projevily opět v položkách výkony a to v souhrnné výši 584 tis. Kč složené z úpravy vůči matce ve výši 583 tis. Kč a úpravy vůči dceři 2 ve výši 1 tis. Kč. Dále v položkách výkonové spotřeby, kde jsou provedeny změny ve výši 332 tis. Kč tvořené úpravou vůči matce ve výši 151 tis. Kč a úpravou vůči dceři 1 ve výši 181 tis. Kč. Poslední úpravou je vyjmutí tržeb z prodeje dlouhodobého majetku ve výši 2 550 tis. Kč vůči matce. Stejně jako u dcery 1 zde je upravena odložená daň ve výši 79 tis. Kč. Ta se ovšem znovu projevila pouze ve výsledku hospodaření za účetní období. U výsledku hospodaření před zdaněním je celková výše úprav 2 802 tis. Kč.

**Tabulka 13 - Úpravy ve výkazu zisků a ztráty (v tis. Kč)**

|         |  | Matka | Dcera1 | Dcera2 | Dcera3 |
|---------|--|-------|--------|--------|--------|
| I.      | Tržba za prodej zboží                        | 0     | 0      | 0      | 0      |
| A.      | Náklady vynal.na prod.zboží                  | 0     | 0      | 0      | 0      |
| +       | Obchodní marže                               | 0     | 0      | 0      | 0      |
| II.     | <b>Výkony</b>                                | -178  | -181   | 0      | -584   |
| II. 1.  | Tržby za prodej vlast.výr. a služeb          | -178  | -181   | 0      | -584   |
| 2.      | Změna stavu zásob vl.činnost                 | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 3.      | Aktivace                                     | 0     | 0      | 0      | 0      |
| B.      | <b>Výkonová spotřeba</b>                     | -583  | -27    | -1     | -332   |
| B. 1.   | Spotřeba materiálu a energie                 | -19   | 0      | -1     | -63    |
| 2.      | Služby                                       | -564  | -27    | 0      | -269   |
| +       | <b>Přidaná hodnota</b>                       | 405   | -154   | 1      | -252   |
| C.      | Osobní náklady                               | 0     | 0      | 0      | 0      |
| C. 1.   | Mzdové náklady                               | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 2.      | Odměny členům stat.orgánů                    | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 3.      | Náklady na sociál.zabazp.a zdr.poj.          | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 4.      | Sociální náklady                             | 0     | 0      | 0      | 0      |
| D.      | Daně a poplatky                              | 0     | 0      | 0      | 0      |
| E.      | Odpisy dlouh. nehm.a hm.majetku              | 0     | 0      | 0      | 0      |
| III.    | <b>Tržby z prodeje dlouh.maj.a mat.</b>      | 0     | 0      | 0      | -2 550 |
| III. 1. | Tržby z prodeje dlouh.maj.                   | 0     | 0      | 0      | -2 550 |
| 2.      | Tržby z prodeje mat.                         | 0     | 0      | 0      | 0      |
| F.      | <b>Zůstatk.cena prod.dlouh.maj.a mat.</b>    | 0     | 0      | 0      | 0      |
| F. 1.   | Zůstatk.cena prod.dlouh.maj.                 | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 2.      | Prodaný materiál                             | 0     | 0      | 0      | 0      |
| G.      | Změna stavu rezerv a OP v prov.ob.           | 0     | 0      | 0      | 0      |
| IV.     | Ostatní provozní výnosy                      | 0     | 0      | 0      | 0      |
| H.      | Ostatní provozní náklady                     | 0     | 0      | 0      | 0      |
| V.      | Převod provozních nákladů                    | 0     | 0      | 0      | 0      |
| I.      | Převod provozních výnosů                     | 0     | 0      | 0      | 0      |
| *       | <b>Provozní výsledek hospodaření</b>         | 405   | -154   | 1      | -2 802 |
| VI.     | Tržby z prodeje cenných pap.                 | 0     | 0      | 0      | 0      |
| J.      | Prodané cenné pap.                           | 0     | 0      | 0      | 0      |
| VII.    | Výnosy z dlouh.fin.maj.                      | 0     | 0      | 0      | 0      |
| VII 1.  | Výnosy z podílů ovl.a řiz.osob.              | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 2.      | Výnosy z ost.dlouh.CP                        | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 3.      | Výnosy z ost.dlouh.fin.maj.                  | 0     | 0      | 0      | 0      |
| VIII.   | Výnosy z krátk.fin.maj.                      | 0     | 0      | 0      | 0      |
| K.      | Náklady z fin.majetku                        | 0     | 0      | 0      | 0      |
| IX.     | Výnosy z přecenění CP a derivátů             | 0     | 0      | 0      | 0      |
| L.      | Náklady z přecenění CP a derivátů            | 0     | 0      | 0      | 0      |
| M.      | Změna stavu rezerv a OP ve fin.obl.          | 0     | 0      | 0      | 0      |
| X.      | Výnosové úroky                               | 0     | 0      | 0      | 0      |
| N.      | Nákladové úroky                              | 0     | 0      | 0      | 0      |
| XI.     | Ostatní finanční výnosy                      | 0     | 0      | 0      | 0      |
| O.      | Ostatní finanční náklady                     | 0     | 0      | 0      | 0      |
| XII.    | Převod fin.výnosů                            | 0     | 0      | 0      | 0      |
| P.      | Převod fin.nákladů                           | 0     | 0      | 0      | 0      |
| *       | <b>Finanční výsledek hospodaření</b>         | 0     | 0      | 0      | 0      |
| Q.      | Daň z příjmů za běžnou činnost               | 0     | 232    | 0      | 79     |
| 1.      | - splatná                                    | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 2.      | - odložená                                   | 0     | 232    | 0      | 79     |
| **      | <b>Výsledek hospodaření za běž.čin.</b>      | 405   | -386   | 1      | -2 881 |
| XIII.   | Mimořádné výnosy                             | 0     | 0      | 0      | 0      |
| R.      | Mimořádné náklady                            | 0     | 0      | 0      | 0      |
| S.      | Daň z příjmů za mimoř. činnost               | 0     | 0      | 0      | 0      |
| S. 1.   | - splatná                                    | 0     | 0      | 0      | 0      |
| 2.      | - odložená                                   | 0     | 0      | 0      | 0      |
| *       | Mimořádný výsledek hospodaření               | 0     | 0      | 0      | 0      |
| T.      | Převod podílu na výsledku hosp.spol.         | 0     | 0      | 0      | 0      |
| ***     | <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b> | 405   | -386   | 1      | -2 881 |
| ****    | <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>    | 405   | -154   | 1      | -2 802 |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě Hlavní knihy

Tabulka 14 - Upravený výkaz zisků a ztráty (v tis. Kč)

|         |  | Matka   | Dcera1 | Dcera2 | Dcera3  |
|---------|--|---------|--------|--------|---------|
| I.      | Tržba za prodej zboží                          | 0       | 0      | 0      | 0       |
| A.      | Náklady vynal.na prod.zboží                    | 0       | 0      | 0      | 0       |
| +       | Obchodní marže                                 | 0       | 0      | 0      | 0       |
| II.     | <b>Výkony</b>                                  | 233 895 | 0      | 0      | 690     |
| II. 1.  | Tržby za prodej vlast.výr. a služeb            | 260 625 | 0      | 0      | 0       |
| 2.      | Změna stavu zásob vl.činnost                   | -26 730 | 0      | 0      | 0       |
| 3.      | Aktivace                                       | 0       | 0      | 0      | 690     |
| B.      | <b>Výkonová spotřeba</b>                       | 184 159 | 156    | -22    | 261     |
| B. 1.   | Spotřeba materiálu a energie                   | 177 953 | 36     | 0      | 164     |
| 2.      | Služby   | 6 206   | 120    | 22     | 97      |
| +       | <b>Přidaná hodnota</b>                         | 49 736  | -156   | -22    | 429     |
| C.      | Osobní náklady                                 | 27 548  | 265    | 0      | 2 254   |
| C. 1.   | Mzdové náklady                                 | 20 403  | 202    | 0      | 1 680   |
| 2.      | Odměny členům stat.orgánů                      | 723     | 0      | 0      | 0       |
| 3.      | Náklady na sociál.zabezp.a zdr.poj.            | 6 422   | 63     | 0      | 570     |
| 4.      | Sociální náklady                               | 0       | 44     | 0      | 4       |
| D.      | Daně a poplatky                                | 529     | 18     | 0      | 187     |
| E.      | Odpisy dlouh. nehm.a hm.majetku                | 3 641   | 1 235  | 0      | 1 313   |
|         | Zúčtování (odpis) konsolidačního rozdílu (+/-) | 0       |        |        |         |
| III.    | <b>Tržby z prodeje dlouh.maj.a mat.</b>        | 4 783   | 125    | 0      | 1 151   |
| III. 1. | Tržby z prodeje dlouh.maj.                     | 3       | 0      | 0      | 0       |
| 2.      | Tržby z prodeje mat.                           | 4 780   | 125    | 0      | 1 151   |
| F.      | <b>Zůstatk.cena prod.dlouh.maj.a mat.</b>      | 4 760   | 0      | 0      | 1 151   |
| F. 1.   | Zůstatk.cena prod.dlouh.maj.                   | 0       | 0      | 0      | 0       |
| 2.      | Prodaný materiál                               | 4 760   | 0      | 0      | 1 151   |
| G.      | Změna stavu rezerv a OP v prov.ob.             | 7 165   | -42    | 0      | 90 673  |
| IV.     | Ostatní provozní výnosy                        | 349     | 1      | 0      | 1 154   |
| H.      | Ostatní provozní náklady                       | 1 992   | 86     | 0      | 49      |
| V.      | Převod provozních nákladů                      | 0       | 0      | 0      | 0       |
| I.      | Převod provozních výnosů                       | 0       | 0      | 0      | 0       |
| *       | <b>Provozní výsledek hospodaření</b>           | 9 233   | -1 592 | -22    | -92 893 |
| VI.     | Tržby z prodeje cenných pap.                   | 0       | 0      | 0      | 0       |
| J.      | Prodané cenné pap.                             | 0       | 0      | 0      | 0       |
| VII.    | Výnosy z dlouh.fin.maj.                        | 0       | 0      | 0      | 0       |
| VII. 1. | Výnosy z podílů ovl.a říz.osob.                | 0       | 0      | 0      | 0       |
| 2.      | Výnosy z ost.dlouh.CP                          | 0       | 0      | 0      | 0       |
| 3.      | Výnosy z ost.dlouh.fin.maj.                    | 0       | 0      | 0      | 0       |
| VIII.   | Výnosy z krátk.fin.maj.                        | 0       | 0      | 0      | 0       |
| K.      | Náklady z fin.majetku                          | 0       | 0      | 0      | 0       |
| IX.     | Výnosy z přecenění CP a derivátů               | 0       | 0      | 0      | 0       |
| L.      | Náklady z přecenění CP a derivátů              | 0       | 0      | 0      | 0       |
| M.      | Změna stavu rezerv a OP ve fin.obl.            | 0       | 0      | 0      | 0       |
| X.      | Výnosové úroky                                 | 1 119   | 99     | 0      | 68      |
| N.      | Nákladové úroky                                | 1 919   | 0      | 0      | 2       |
| XI.     | Ostatní finanční výnosy                        | 730     | 0      | 0      | 0       |
| O.      | Ostatní finanční náklady                       | 1 745   | 17     | 11     | 15      |
| XII.    | Převod fin.výnosů                              | 0       | 0      | 0      | 0       |
| P.      | Převod fin.nákladů                             | 0       | 0      | 0      | 0       |
| *       | <b>Finanční výsledek hospodaření</b>           | -1 815  | 82     | -11    | 51      |
| Q.      | Daň z příjmů za běžnou činnost                 | 1 961   | 0      | 0      | 0       |
| 1.      | - splatná                                      | 2 523   | 0      | 0      | 0       |
| 2.      | - odložená                                     | -562    | 0      | 0      | 0       |
| **      | <b>Výsledek hospodaření za běž.čin.</b>        | 5 457   | -1 510 | -33    | -92 842 |
| XIII.   | Mimořádné výnosy                               | 0       | 0      | 0      | 0       |
| R.      | Mimořádné náklady                              | 0       | 0      | 0      | 0       |
| S.      | Daň z příjmů za mimoř. činnost                 | 0       | 0      | 0      | 0       |
| S. 1.   | - splatná                                      | 0       | 0      | 0      | 0       |
| 2.      | - odložená                                     | 0       | 0      | 0      | 0       |
| *       | Mimořádný výsledek hospodaření                 | 0       | 0      | 0      | 0       |
| T.      | Převod podílu na výsledku hosp.spol.           | 0       | 0      | 0      | 0       |
| ***     | <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>   | 5 457   | -1 510 | -33    | -92 842 |
| ****    | <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>      | 7 418   | -1 510 | -33    | -92 842 |

Zdroj: Vlastní vypracování

## 9.2. Konsolidovaný Výkaz zisků a ztráty

Vyloučením vzájemných operací jsou získány upravené nekonsolidované Výkazy zisků a ztráty pro všechny podniky ve skupině. Dále je použita metoda plné konsolidace. Jsou sečteny řádek po řádku položky jednotlivých výkazů, aby byl získán Konsolidovaný výkaz zisků a ztráty pro skupinu podniků. Ten je dále upraven o odpis pasivního konsolidačního rozdílu ve výši **4 268 tis. Kč**. Tato částka byla vypočtena již dříve u konsolidace Rozvahy, konkrétně u pasiv. Rovná se 1/20 z celkového konsolidačního rozdílu 85 350 tis. Kč.

Tabulka 15 - Konsolidovaný výkaz zisků a ztráty (v tis. Kč)

|         |  | Skupina podniků | odpis konsolidačního rozdílu | Konsolidovaný VZZ |
|---------|--|-----------------|------------------------------|-------------------|
| I.      | Tržba za prodej zboží                          | 0               |                              | 0                 |
| A.      | Náklady vynal.na prod.zboží                    | 0               |                              | 0                 |
| +       | Obchodní marže                                 | 0               |                              | 0                 |
| II.     | <b>Výkony</b>                                  | 234 585         |                              | 234 585           |
| II. 1.  | Tržby za prodej vlast.výr. a služeb            | 260 625         |                              | 260 625           |
| 2.      | Změna stavu zásob vl.činnost                   | -26 730         |                              | -26 730           |
| 3.      | Aktivace                                       | 690             |                              | 690               |
| B.      | <b>Výkonová spotřeba</b>                       | 184 598         |                              | 184 598           |
| B. 1.   | Spotřeba materiálu a energie                   | 178 153         |                              | 178 153           |
| 2.      | Služby   | 6 445           |                              | 6 445             |
| +       | <b>Přidaná hodnota</b>                         | 49 987          |                              | 49 987            |
| C.      | Osobní náklady                                 | 30 111          |                              | 30 111            |
| C. 1.   | Mzdové náklady                                 | 22 285          |                              | 22 285            |
| 2.      | Odměny členům stat.orgánů                      | 723             |                              | 723               |
| 3.      | Náklady na sociál.zabezp.a zdr.poj.            | 7 055           |                              | 7 055             |
| 4.      | Sociální náklady                               | 48              |                              | 48                |
| D.      | Daně a poplatky                                | 734             |                              | 734               |
| E.      | Odpisy dlouh. nehm.a hm.majetku                | 6 189           |                              | 6 189             |
|         | Zúčtování (odpis) konsolidačního rozdílu (+/-) |                 | -4 268                       | -4 268            |
| III.    | <b>Tržby z prodeje dlouh.maj.a mat.</b>        | 6 059           |                              | 6 059             |
| III. 1. | Tržby z prodeje dlouh.maj.                     | 3               |                              | 3                 |
| 2.      | Tržby z prodeje mat.                           | 6 056           |                              | 6 056             |
| F.      | <b>Zůstatk.cena prod.dlouh.maj.a mat.</b>      | 5 911           |                              | 5 911             |
| F. 1.   | Zůstatk.cena prod.dlouh.maj.                   | 0               |                              | 0                 |
| 2.      | Prodaný materiál                               | 5 911           |                              | 5 911             |
| G.      | Změna stavu rezerv a OP v prov.ob.             | 97 796          |                              | 97 796            |
| IV.     | Ostatní provozní výnosy                        | 1 504           |                              | 1 504             |
| H.      | Ostatní provozní náklady                       | 2 127           |                              | 2 127             |
| V.      | Převod provozních nákladů                      | 0               |                              | 0                 |
| I.      | Převod provozních výnosů                       | 0               |                              | 0                 |
| *       | <b>Provozní výsledek hospodaření</b>           | -85 318         |                              | -81 050           |
| VI.     | Tržby z prodeje cenných pap.                   | 0               |                              | 0                 |
| J.      | Prodané cenné pap.                             | 0               |                              | 0                 |
| VII.    | Výnosy z dlouh.fin.maj.                        | 0               |                              | 0                 |
| VII. 1. | Výnosy z podílů ovl.a říz.osob.                | 0               |                              | 0                 |
| 2.      | Výnosy z ost.dlouh.CP                          | 0               |                              | 0                 |
| 3.      | Výnosy z ost.dlouh.fin.maj.                    | 0               |                              | 0                 |
| VIII.   | Výnosy z krátk.fin.maj.                        | 0               |                              | 0                 |
| K.      | Náklady z fin.majetku                          | 0               |                              | 0                 |
| IX.     | Výnosy z přecenění CP a derivátů               | 0               |                              | 0                 |
| L.      | Náklady z přecenění CP a derivátů              | 0               |                              | 0                 |
| M.      | Změna stavu rezerv a OP ve fin.obl.            | 0               |                              | 0                 |
| X.      | Výnosové úroky                                 | 1 286           |                              | 1 286             |
| N.      | Nákladové úroky                                | 1 921           |                              | 1 921             |
| XI.     | Ostatní finanční výnosy                        | 730             |                              | 730               |
| O.      | Ostatní finanční náklady                       | 1 788           |                              | 1 788             |
| XII.    | Převod fin.výnosů                              | 0               |                              | 0                 |
| P.      | Převod fin.nákladů                             | 0               |                              | 0                 |
| *       | <b>Finanční výsledek hospodaření</b>           | -1 693          |                              | -1 693            |
| Q.      | Daň z příjmů za běžnou činnost                 | 1 961           |                              | 1 961             |
| 1.      | - splatná                                      | 2 523           |                              | 2 523             |
| 2.      | - odložená                                     | -562            |                              | -562              |
| **      | <b>Výsledek hospodaření za běž.čin.</b>        | -88 972         |                              | -84 704           |
| XIII.   | Mimořádné výnosy                               | 0               |                              | 0                 |
| R.      | Mimořádné náklady                              | 0               |                              | 0                 |
| S.      | Daň z příjmů za mimoř. činnost                 | 0               |                              | 0                 |
| S. 1.   | - splatná                                      | 0               |                              | 0                 |
| 2.      | - odložená                                     | 0               |                              | 0                 |
| *       | Mimořádný výsledek hospodaření                 | 0               |                              | 0                 |
| T.      | Převod podílu na výsledku hosp.spol.           | 0               |                              | 0                 |
| ***     | <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>   | -88 972         |                              | -84 704           |
| ***     | <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>      | -87 011         |                              | -82 743           |

Zdroj: Vlastní vypracování



### 9.3. Porovnání konsolidovaného a sečteného Výkazu zisků a ztráty

V tabulce 16 je porovnána výše konsolidovaného výkazu zisků a ztráty se sečtenými původními hodnotami.

**Tabulka 16 - Součet konsolidovaného a sečteného Výkazu zisků a ztráty (v tis. Kč)**

|   | součet za skupinu | konsolidovaná skupina |
|---|-------------------|-----------------------|
| Výkony  | 235 528           | 234 585               |
| Výkonová spotřeba                               | 185 540           | 184 598               |
| Přidaná hodnota                                 | 49 988            | 49 987                |
| Tržby z prodeje dlouh.maj.a mat.                | 8 609             | 6 059                 |
| Zůstatková cena prodaného dlouh.maj.a materiálu | 5 911             | 5 911                 |
| Provozní výsledek hospodaření                   | -82 723           | -85 318               |
| Finanční výsledek hospodaření                   | -1 693            | -1 693                |
| Výsledek hospodaření za běžnou činnost          | -86 066           | -88 972               |
| Výsledek hospodaření za účetní období           | -86 066           | -88 972               |
| Výsledek hospodaření před zdaněním              | -84 416           | -87 011               |

Zdroj: Vlastní vypracování na základě Tabulky 11 a 14

Snížení Výsledku hospodaření před zdaněním ve výši 2 595 tis. Kč je způsobeno zejména změnami v tržbách z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a výkonové spotřeby.

## 10. Závěr

Cílem této práce bylo v teoretické i praktické rovině popsat konsolidaci účetní závěrky. V teoretické části bylo zaměřeno na vymezení základních pojmů souvisejících s konsolidací, byly objasněny takové výrazy jako mateřský a dceřiný podnik, vliv a konsolidační celek. Tím je rozuměno skupinu všech podniků ve skupině, za které mateřská společnost bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Dále byla také rozebrána konsolidační pravidla, ve kterých je stanoveno jakým způsobem všechny společnosti ve skupině účtují a oceňují. K jakému datu je prováděna konsolidace, přičemž s rozvahovým dnem není problém, pokud všechny podniky sestavují vlastní účetní závěrku ke stejnému datu. Podrobněji byly popsány tři metody konsolidace, z kterých je nejdůležitější přímá metoda plné konsolidace, která je uplatňována v praktické části práce na vybranou účetní jednotku. V teoretické rovině byla také popsána konsolidace dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Nejdůležitější pro nás je vědět jaké standardy se zabývají konsolidací. Hlavním standardem pro konsolidaci je IAS 27 – konsolidace účetní závěrky a investice do přidružených podniků, další standardy zabývající se konsolidací jsou IFRS 3 – podnikové kombinace, IAS 28 a IAS 31.

V praktické části byl aplikován vybraný postup konsolidace na účetní jednotku. Vybraná skupina podniků se skládá z matky, která má 100% vlastnictví dvou dcer, první z dcer pak 100% vlastní další dceru. To znamená, že matka má přímý vliv ve všech dceřiných společnostech, a tudíž byla sestavována konsolidace pomocí přímé metody plné konsolidace. Účetní jednotka není ze zákona povinna sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, avšak na žádost banky jí v minulých letech sestavovala. Proto jsem navrhl sestavení další, navazující konsolidované závěrky pro podnik.

Jak již bylo zmíněno, konsolidovaná účetní závěrka byla sestavována metodou plné konsolidace. Nejprve byly vyloučeny vzájemné operace mezi podniky jak v Rozvaze, tak ve Výkazu zisků a ztráty. Výsledek byl do pasiv dosazen z již upravených Výkazů zisků a ztráty a aktiva byla upravena na historické ceny. Úprava aktiv byla ve výsledku 161 352 tis. Kč, čímž jsem byla získána výsledná hodnota 195 150 tis. Kč. Konečná hodnota pasiv po úpravách vyšla 109 800 tis. Kč. Konsolidační rozdíl byl spočítán v prvním roce konsolidace ve výši 85 350 tis. Kč.

Tento rozdíl je odepisován 20 let, tudíž bylo potřebné spočítat hodnotu již odepsané části, odpis běžného roku a zůstatkovou cenu. Uvedená společnost již 11 let odepisovala konsolidační rozdíl. Po výpočtech byl upraven konsolidační rozdíl v pasivech o celkovou odepsanou část, to znamená zahrnutý odpisy minulých období i odpis běžného období. Konsolidační rozdíl byl snížen o 51 216 tis. Kč. Výsledek hospodaření minulých období byl zvýšen o 46 948 tis. Kč, což jsou dosavadní odpisy konsolidačního rozdílu. Výsledek hospodaření běžného období byl zvýšen o 4 268 tis. Kč. Těmito úpravami byla získána kompletní konsolidovaná účetní závěrka vybraného podniku za účetní období. Celková hodnota majetku a zdrojů krytí je 195 150 tis. Kč.

Vzhledem k majetkové provázanosti mezi matkou a dcerami konsolidace bylo způsobeno snížení aktiv o 327 035 tis. Kč, snížení pasiv o 573 737 tis. Kč. Po vynětí vzájemných výnosů a nákladů se výsledek hospodaření před zdaněním snížil o 2 595 tis. Kč.

Z výše uvedeného vyplývá, že konsolidace účetní závěrky přispívá k věrnému a poctivému obrazu účetnictví. A že pouze vyloučením vzájemných vztahů lze zcela změnit výsledný obraz současné situace podniku.

# Summary

The goal of this dissertation was to specify duties for company, methods of consolidation, describe conditions and to insight into consolidated financial statement according to czech law and to IFRS.

First thing that was needed was to collect necessary documents. At accounting unit was performed straight consolidation in accordance to full method. There were no partial statements assembled. Only one consolidated statement for whole consolidation unit was created.

Chosen consolidation unit was composed of main company and three subsidiarit. Main company owns 100% of two subsidiaries and one of subsidiaries was 100% owner of the last subsidiary.

There was caused a significant lowering of assets and liabilites by consolidation of financial statement in chosen accounting unit.

## **Key words:**

Financial statement, consolidation,

# Použitá literatura

## Knihy

- BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ;. ISBN 978-80-7357-366-9.
- DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. Praha: Grada, 2005-, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3202-2.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz.vyd. Brno: Computer Press, 2008, xii, 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- HARNA, Lubomír. *Konsolidovaná účetní závěrka - komentář: kvalifikovaný výklad změn, platných od roku 2002 na základě opatření MF*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2002, 105 s. ISBN 80-863-7131-X.
- HARNA, Lubomír. *Konsolidovaná účetní závěrka: základní pojmy, postupy, příklady*. Praha: Bilance, 1996, 205 s.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi : ...* Olomouc: ANAG, 2010-, sv. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-730-0.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003, viii, 524 s. ISBN 80-727-3090-8.
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.
- LOJA, Radka. *Konsolidovaná účetní závěrka - příručka: příručka pro sestavování v souladu s Mezinárodními účetními standardy a českými předpisy*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2002, 139 s. ISBN 80-863-7130-1.
- MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009, 351 s. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87212-13-4.

- MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : s komentářem*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, xvi, 552 s. Komentáře (ASPI). ISBN 978-80-7357-289-1.
- SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ. *Účtová osnova, České účetní standardy.: postupy účtování pro podnikatele ...* Olomouc: Anag, 200--, sv. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-729-4.
- VAŠEK, Libor. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2012, 264 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-86716-79-4.
- *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003 včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2003*. Praha: International Accounting Standards Board, 2003, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-238-7854-9.
- Zákon č. 563/1991 Sb., ve znění novel
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění novel
- České účetní standardy pro podnikatele

## Články

- CURRENT PROBLEMS OF CONSOLIDATION IN THE CZECH REPUBLIC. In: ŠTEKER, Milan a Milana OTRUSINOVÁ. *FINANCE AND THE PERFORMANCE OF FIRMS IN SCIENCE, EDUCATION, AND PRACTICE*. Zlín, 2011, s. 542-550. ISBN 978-80-7454-020-2.
- MÜLLEROVÁ, Libuše. Sestavení konsolidované účetní závěrky. *DU.cz* [online]. 2013 [cit. 2013-04-28]. Dostupné z: [http://www.du.cz/?uniqueid=mRRWSbk196FNf8-jVUh4Es19rHcS-N1DNQ\\_LhWje7OJTv-XjnhdKnA](http://www.du.cz/?uniqueid=mRRWSbk196FNf8-jVUh4Es19rHcS-N1DNQ_LhWje7OJTv-XjnhdKnA)
- VOMÁČKOVÁ, Hana. Konsolidační pravidla. *DU.cz* [online]. 2011, [cit. 2013-04-28]. Dostupné z: <http://www.du.cz/?uniqueid=mRRWSbk196FNf8-jVUh4EjFKdA110DD9VmO8KACxh8k>
- VOMÁČKOVÁ, Hana. Obecné metody pro podnikové kombinace a metody pro sestavení konsolidované účetní závěrky. *DU.cz* [online]. 2011 [cit. 2013-04-28]. Dostupné z: <http://www.du.cz/?uniqueid=mRRWSbk196FNf8-jVUh4EjFKdA110DD9HskWoYteH4k>

# Seznamy

## Seznam tabulek

|   |    |
|---|----|
| Tabulka 1 - Srovnání konsolidace dle IFRS a České legislativy .....                   | 15 |
| Tabulka 2 - Aktiva neupravená (v tis. Kč).....  | 49 |
| Tabulka 3 - Pasiva neupravená (v tis. Kč) .....                                       | 51 |
| Tabulka 4 - Úpravy v aktivech (v tis. Kč) .....                                       | 53 |
| Tabulka 5 - Úpravy pasiv (v tis. Kč) .....  | 56 |
| Tabulka 6 - Upravená aktiva (v tis. Kč).....  | 58 |
| Tabulka 7 - Upravená pasiva (v tis. Kč) .....   | 60 |
| Tabulka 8 - Konsolidovaná aktiva (v tis. Kč).....                                     | 62 |
| Tabulka 9 - Konsolidovaná pasiva (v tis. Kč) .....                                    | 63 |
| Tabulka 10 – Součet konsolidovaných a sečtených aktiv (v tis. Kč) .....               | 64 |
| Tabulka 11 – Součet konsolidovaných a sečtených pasiv (v tis. Kč).....                | 64 |
| Tabulka 12 - Výkaz zisků a ztráty neupravený (v tis. Kč) .....                        | 67 |
| Tabulka 13 - Úpravy ve výkazu zisků a ztráty (v tis. Kč) .....                        | 69 |
| Tabulka 14 - Upravený výkaz zisků a ztráty (v tis. Kč) .....                          | 70 |
| Tabulka 15 - Konsolidovaný výkaz zisků a ztráty (v tis. Kč).....                      | 72 |
| Tabulka 16 - Součet konsolidovaného a sečteného Výkazu zisků a ztráty (v tis. Kč) ... | 73 |

## Seznam obrázků

|   |    |
|---|----|
| Obrázek 1 - Struktura skupiny podniků ..... | 48 |
|---|----|