

Projekt sestavení konsolidované účetní závěrky ve vybrané společnosti

Bc. Pavla Kadlecová

Diplomová práce
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Pavla Kadlecová**
Osobní číslo: **M17016**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt sestavení konsolidované účetní závěrky ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Pomocí literární rešerše zpracujte teoretické poznatky zaměřené na problematiku konsolidované účetní závěrky.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Analyzujte proces zpracování účetních informací ve vybrané společnosti.
- Navrhněte projekt sestavení konsolidované účetní závěrky ve vybrané společnosti.
- Projekt zhodnoťte a zformulujte závěrečná doporučení pro společnost.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

EDMONDS, Thomas P. et al. Fundamental financial accounting concepts. Ninth edition. New York: McGraw Hill Education, 2016, 810 s. ISBN 978-1-259-25268-6.
HORNICKÁ, Renáta a Libor VAŠEK. Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 348 s. ISBN 978-80-7357-969-2.
LOJA, Radka a Radek JONÁŠ. Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech. Praha: VOX, 2016, 156 s. ISBN 978-80-87480-52-6.
PRATT, Jamie. Financial accounting in an economic context. 9th ed. Hoboken: John Wiley, c2014, 738 s. ISBN 978-1-118-58255-8.
ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. Konsolidace účetních výkazů: principy a praktické aplikace. Praha: Ekopress, 2013, 434 s. ISBN 978-80-86929-95-8.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: **14. prosince 2018**
Termín odevzdání diplomové práce: **16. dubna 2019**

Ve Zlíně dne 14. prosince 2018

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 12. 4. 2019

Jméno a příjmení: Bc. Pavla Kadlecová

.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této diplomové práce je sestavení konsolidované účetní závěrky podle českých účetních předpisů pro zvolenou společnost. Práce má uživatele informovat o celém procesu, který je pro dosažení cíle nutné absolvovat. Teoretická část práce je věnována zpracování literární rešerše, zaměřené na problematiku konsolidované účetní závěrky. Získané poznatky jsou následně aplikovány v praktické části na zvolené společnosti. Závěrečným výstupem je sestavení konsolidované rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Zároveň jsou formulovány přínosy, rizika, náklady a závěrečná doporučení.

Klíčová slova: konsolidovaná účetní závěrka, konsolidační celek, konsolidační metody, mateřská společnost, dceřiná společnost

ABSTRACT

The aim of this thesis is to draw up a consolidated financial statements in accordance with Czech legislation for a chosen company. The thesis informs about the whole process which is necessary to achieve the given goal. In the theoretical part, there is a literary research focused on consolidations. In the practical part, the information acquired in the theoretical part is used on a chosen company. Finally, the consolidated financial statement are prepared. In the end, some benefits, risks, expenses and final recommendations are also formulated for the company.

Keywords: Consolidated financial statements, consolidation group, methods of consolidation, parent company, subsidiary company

Poděkování:

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí práce paní doc. Ing. Marii Pasekové Ph. D. za cenné rady, obětovaný čas a vstřícný přístup při zpracování této diplomové práce.

Zároveň děkuji panu hlavnímu účetnímu za možnost zpracovávat diplomovou práci právě ve společnosti XYZ, za ochotu a poskytnuté materiály.

Motto:

„ Neříkej, že to nejde, raději řekni, že to zatím neumíš. “

Tomáš Baťa

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	14
1.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA.....	15
1.1.1 Zákon o účetnictví.....	15
1.1.2 Vyhláška 500/2002 Sb. pro podnikatele	15
1.1.3 Další předpisy.....	15
1.2 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA	16
1.3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA.....	16
1.3.1 Rozvaha.....	17
1.3.2 Výkaz zisku a ztráty	18
1.3.3 Příloha	18
1.3.4 Přehled o peněžních tocích.....	18
1.3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	19
1.4 DRUHY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	19
1.4.1 Řádná účetní závěrka	19
1.4.2 Mimořádná účetní závěrka	20
1.4.3 Mezitímní účetní závěrka	20
1.4.4 Konsolidovaná účetní závěrka	20
2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	21
2.1 MATEŘSKÝ PODNIK	21
2.2 DCEŘINÝ PODNIK	21
2.3 PŘIDRUŽENÝ PODNIK.....	22
2.4 KONSOLIDAČNÍ CELEK	22
2.5 PODSTATNÝ VLIV	23
2.6 SPOLEČNÝ VLIV.....	23
2.7 ROZHODUJÍCÍ VLIV	23
3 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	25
3.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA.....	26
3.2 POVINNOST SESTAVENÍ KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	26
3.2.1 Sankce	28
3.3 KONCEPCE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	28
3.3.1 Vlastnická koncepce.....	28
3.3.2 Koncepce ekonomické jednotky	29
3.3.3 Koncepce mateřského podniku	29
3.4 ZPŮSOBY KONSOLIDACE.....	29
3.5 METODY KONSOLIDACE	30
3.5.1 Metoda plné konsolidace.....	31
3.5.2 Konsolidace ekvivalencí	32
3.5.3 Metoda poměrné konsolidace	33

3.6	KONSOLIDAČNÍ PRAVIDLA.....	34
3.7	POSTUP PŘI KONSOLIDACI	35
3.8	KONSOLIDAČNÍ ROZDÍL	36
3.9	VYLOUČENÍ VZÁJEMNÝCH VZTAHŮ	37
3.10	KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ VÝKAZY	38
3.10.1	Konsolidovaná rozvaha	38
3.10.2	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty	39
3.10.3	Příloha ke konsolidované účetní závěrce	39
3.10.4	Konsolidovaný přehled o peněžních tocích	40
3.10.5	Konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu.....	40
3.11	AUDIT KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	40
II	PRAKTICKÁ ČÁST	42
4	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	43
4.1	MATEŘSKÁ SPOLEČNOST	43
4.1.1	Základní informace	43
4.1.2	Historie společnosti	44
4.1.3	Organizační struktura společnosti	44
4.2	DCEŘINÁ SPOLEČNOST	45
4.2.1	Základní informace	45
4.2.2	Historie společnosti	46
4.2.3	Organizační struktura společnosti	46
4.3	HOLDING PODROBENÝ JEDNOTNÉMU ŘÍZENÍ	46
4.4	SOUČASNÁ SITUACE	47
4.4.1	Účetní závěrky	48
4.4.2	Audit.....	49
5	ANALÝZA PROCESU ZPRACOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ VEDOUCÍCH KE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	50
5.1	INFORMAČNÍ SYSTÉM	50
5.2	VEDENÍ ÚČETNICTVÍ.....	51
5.3	JEDNOTNÁ PRAVIDLA ÚČTOVÁNÍ.....	51
5.3.1	Dlouhodobý majetek	52
5.3.2	Finanční leasing	52
5.3.3	Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky.....	52
5.3.4	Zásoby	53
5.3.5	Pohledávky	53
5.3.6	Závazky	53
5.3.7	Rezervy	53
5.3.8	Přepočet z cizí měny	53
5.3.9	Daně	54
5.4	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA.....	54
5.5	KONSOLIDAČNÍ PRAVIDLA.....	55
6	PROJEKT KONSOLIDACE	56

6.1	ÚVOD DO PROJEKTU KONSOLIDACE	56
6.2	KONSOLIDAČNÍ SMĚRNICE.....	57
6.3	VYMEZENÍ KONSOLIDAČNÍHO CELKU	59
6.4	TRANSFORMACE ÚDAJŮ Z INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	60
6.4.1	Zahrnutí položek do rozvahy a výkazu zisku a ztráty.....	60
6.4.2	Konsolidační rozdíl	64
6.4.3	Vyloučení vzájemných vztahů	66
6.4.4	Shrnutí úprav	72
6.5	KONSOLIDOVANÉ VÝKAZY	75
6.5.1	Konsolidovaná rozvaha	75
6.5.2	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty	76
6.6	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	76
6.6.1	Přínosy projektu	77
6.6.2	Rizika projektu	78
6.6.3	Náklady projektu	79
6.6.4	Časový harmonogram projektu	81
7	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ	83
	ZÁVĚR	86
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	87
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	91
	SEZNAM OBRÁZKŮ	92
	SEZNAM TABULEK.....	93
	SEZNAM PŘÍLOH.....	94

ÚVOD

Ač by se to mohlo zdát nepravděpodobné, lidstvo se s určitou formou účetnictví potýká od pravěku. Již tehdy si naši předkové zaznamenávali například počty zvířat, či jiného majetku formou nejrůznějších zářezů, uzlíků a podobně. Vývoj byl zdokonalen se vznikem písma. První zmínky o nám již známém podvojném účetnictví pochází z období středověku. Postupem času se účetnictví vyvíjelo až do dnešní, moderní podoby.

V současné době je účetnictví silně regulováno ze strany státu. Vedení účetnictví se stalo povinnou součástí všech účetních jednotek. Nacházíme se v období, kdy světu vládou moderní technologie, a ani oblast účetnictví není výjimkou, kterou by tento trend nezasáhl. Veškeré záznamy jsou dnes evidovány prostřednictvím specializovaných programů. Hodnocení, či je tento způsob pozitivní či negativní je věcí názoru. Nelze popřít, že práce účetních a dalších zainteresovaných subjektů byla díky technologiím v určitých směrech značně usnadněna. Odvrácenou stránkou věci jsou ale rizika, například v podobě napadení systému a následnému úniku dat. Široké možnosti nabízí i související vyhledávání na internetu. V tomto ohledu je ale vhodné mít se na pozoru, a to nejen v souvislosti s účetnictvím. Množství dat a informací, jenž lze touto cestou získat je nekonečné. Je však nutné si používaná data ověřovat a zdroje, ze kterých je čerpáno si dobře kontrolovat.

Účetnictví poskytuje přesné informace, které jsou pro řízení podniku nepostradatelné. V poslední době však převládá tendence pohlížet spíše do budoucnosti, a vedle klasického finančního účetnictví se staví modernější, avšak ne tak přesný, controlling a manažerské účetnictví. Nicméně prozatím zůstává klasické účetnictví stále spolehlivým zdrojem dat, od něhož se odvíjí spousta strategických i operativních rozhodnutí.

Tato diplomová práce se zabývá částí účetnictví, zvanou konsolidace. Pojem konsolidace pochází z latiny, a je spojením slov con – dohromady a solidus – pevný. Dal by se tedy přeložit jako spojit dohromady, případně jako ustálení. První výklad slova lépe odpovídá významu konsolidací. Konsolidovaná účetní závěrka je totiž závěrkou, tvořenou za skupinu podniků, provedenou tak, jako by se jednalo o jeden celek.

Seskupování podniků je v dnešní době již běžnou záležitostí. Zpravidla probíhá za účelem snadnějšího „přežití“ v rámci vysoce konkurenčního prostředí, vytvoření kontroly nad jinou firmou nebo jsou zakládány dceřiné společnosti. I skupinu je však nutné určitým způsobem řídit, a právě k tomu konsolidovaná účetní závěrka pomáhá.

Cílem diplomové práce je sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s českou legislativou. Práce bude rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je věnována průzkumu literárních pramenů, jejichž výstupem je zpracování literární rešerše zaměřené na problematiku konsolidované účetní závěrky. V praktické části je nejprve představena mateřská a dceřiná společnost, analyzovány informace, potřebné k zahájení projektu a následuje samotný projekt. Projekt řeší postup, vedoucí k samotnému cíli diplomové práce, jímž je sestavení konsolidovaných účetních výkazů. Závěr patří zhodnocení celého projektu, formulaci přínosů, rizik, nákladů a závěrečným doporučením.

Zvolené téma je zpracováváno pro společnost XYZ. Jedná se o moderní prosperující firmu, zabývající se výrobou komponent, vyráběných za tepla se sídlem na Moravě. Společnost se touto cestou chce dozvědět, co práce na konsolidované účetní závěrce obnáší, a jak by měla postupovat, pokud by měla povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavit. V současné době tuto povinnost nemá, jelikož to za ni činí jí nadřazená společnost. Pokud by však došlo k osamostatnění či rozšíření, ráda by měla podvědomí o tom, na co se v tomto ohledu připravit.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této diplomové práce je sestavení konsolidované účetní závěrky. Zároveň je ale důležitý také postup, jenž získání výsledných výkazů předchází. Zvolené téma spadá do jedné z nejsložitějších oblastí účetnictví. Jeho důležitost spočívá v přínosu informací, týkajících se problematiky konsolidované účetní závěrky, a to pro zvolenou společnost, případně i pro jiné zainteresované strany.

Úvodní část je věnována průzkumu literárních pramenů, na jejichž základě je následně zpracována literární rešerše, zaměřená na problematiku konsolidované účetní závěrky. V následující, praktické části je nejprve analyzována současná situace, týkající se dané oblasti. Po zjištění potřebných informací a nasbírání dostatečného množství dat je situace prostřednictvím metody syntézy vyhodnocena, díky čemuž lze přistoupit k další práci.

Zvolené téma bude zpracováváno pro společnost XYZ. Jedná se o výrobní společnost sídlící na Moravě. Hlavní činnost představuje výroba komponent vyráběných za tepla. Vybraná společnost se chce tímto způsobem připravit na situaci, kdy by se pro ni sestavení konsolidované účetní závěrky stalo povinností. Výsledky práce pro ni tedy mají pouze informativní charakter, podávající základní přehled o tom, jaké operace jsou v tomto ohledu prováděny a na co je vhodné se s dostatečným předstihem připravit.

Data pro naplnění stanoveného cíle budou získávána především z volně dostupných zdrojů v podobě povinně zveřejňovaných výročních zpráv společností, webových stránek či veřejných rejstříků. Hlubší souvislosti budou objasňovány na základě osobních rozhovorů, prostřednictvím emailové komunikace nebo formou poskytnutých interních materiálů.

Konsolidovaná účetní závěrka bude provedena v souladu s českou legislativou. Jak již bylo řečeno, na začátku bude objasněna současná situace, týkající se vztahu ke konsolidacím a k účetní závěrce jako takové. V projektové části bude definován konsolidační celek, popsána konsolidační směrnice a poté bude zahájena práce na konsolidovaných výkazech. Po provedení všech potřebných kroků bude sestavena konsolidovaná rozvaha a konsolidovaný výkaz zisku a ztráty. V závěru budou prostřednictvím syntézy získaných poznatků formulovány přínosy, rizika, náklady a závěrečná doporučení pro zvolenou společnost v souvislosti se zpracovávaným tématem.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Každá účetní jednotka funguje v rámci určitého období. Obdobím neboli časovým úsekem je většinou jeden rok. Zpravidla se jedná o rok kalendářní nebo hospodářský. Hospodářský rok se od kalendářního liší svým začátkem. Zatímco kalendářní rok vždy začíná prvního ledna a končí k poslednímu prosinci, hospodářský rok bývá zahájen libovolným měsícem, dle potřeb konkrétní účetní jednotky. Délka je shodná s kalendářním rokem, tedy dvanáct měsíců.

Účetní jednotky jsou povinny sestavit účetní závěrku, jejímž cílem je poskytnutí informací o stavu majetku, závazků a kapitálu, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření (Hakalová, 2010, s. 8). Odlišnými slovy definuje účetní závěrku Březinová (2017, s. 149), a to jako nedílný celek účetních výkazů a přílohy, jejíž funkcí je výkazy komentovat, doplňovat a propojovat vysvětlivkami nad rámec běžných kontrolních vazeb, existujících mezi účetními výkazy vzhledem k podstatě účetního systému.

K tomu, aby mohla být účetní závěrka sestavena v souladu s legislativou, jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví. Na základě řádně vedeného účetnictví je následně sestavena účetní závěrka, podávající věrný a poctivý obraz.

Účetní jednotky by měly dodržovat minimálně následující obecně platné účetní zásady:

- Zásada účetní jednotky – vymezení ekonomického celku
- Zásada neomezeného trvání účetní jednotky – předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky
- Zásada opatrnosti – spočívá v používání opravných položek a rezerv
- Zásada periodicity – pravidelné zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace
- Zásada zákazu kompenzace – zákaz vzájemného zúčtování mezi položkami výnosů a nákladů či aktiv a pasiv
- Zásada věrného a poctivého zobrazení – je hlavní, nadřazenou zásadou; zkoumání operací dle jejich podstaty
- A další

1.1 Právní úprava

V České republice je účetnictví jako celek ve srovnání s jinými státy silně regulováno. Legislativa udává konkrétní postupy účtování jednotlivých účetních případů, strukturu a obsah výkazů účetní závěrky, či podobu směrné účtové osnovy. Pro účetní jednotky může být tato forma legislativního vymezení pozitivním i negativním faktem. Pozitivním faktem bude pro účetní jednotku v případě, že se potýká s nejasnostmi a ocení tak přesný postup, který je dostupný v legislativě. Striktní legislativa se negativně projeví například v takových situacích, kdy se specifické potřeby účetní jednotky neshodují s předepsanými postupy.

1.1.1 Zákon o účetnictví

Nejvyšší a zároveň základní právní normou v oblasti účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Zákon o účetnictví přímo navazuje na předpisy Evropské unie. Srozumitelným způsobem popisuje základní účetní informace. Zákon je rozdělen do devíti částí. Pro účely této diplomové práce je důležité zmínit především část třetí, zabývající se účetní závěrkou. Třetí část zákona o účetnictví obsahuje v §22 také informace o konsolidované účetní závěrce.

1.1.2 Vyhláška 500/2002 Sb. pro podnikatele

V závislosti na druhu účetní jednotky jsou vydávány vyhlášky. Tyto vyhlášky jsou vydávány ministerstvem financí. Podnikatelské subjekty se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb. Jedná se o vyhlášku, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Skládá se z šesti částí, přičemž pro účely této diplomové práce je důležité zmínit především část druhou, týkající se účetní závěrky, a část pátou, věnující se problematice konsolidované účetní závěrky v podnikatelském prostředí. Zmíněné části se dále dělí na hlavy.

1.1.3 Další předpisy

Dalším významným předpisem jsou České účetní standardy pro podnikatele. Počet standardů je 24 a ministerstvo financí je zveřejňuje ve Finančním zpravodaji. Konsolidované účetní závěrce se věnuje standard č. 020. Z dalších předpisů lze zmínit například daňové zákony zahrnující zákon č. 568/1992 Sb. o daních z příjmu či zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. V neposlední řadě stojí také vnitřní předpisy, vydávané samotnou účetní jednotkou.

1.2 Účetní uzávěrka

Výstupem, který je na konci účetního období vyžadován ze stran externích i interních subjektů je takzvaná účetní závěrka, známá zejména svými výkazy - rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou. Sestavení zmíněných, případně dalších výkazů předchází řada operací, nazývaných souhrnným pojmem účetní uzávěrka.

Strouhal (2011, s. 24) vidí smysl uzávěrky v zajištění věcné správnosti a úplnosti účetních údajů, na jejichž základě je následně sestavena účetní závěrka, podávající věrný a poctivý obraz. Zároveň doplňuje, že je vhodné, aby větší účetní jednotky dodržovaly jimi sestavenou vnitřní směrnici se stanoveným časovým a personálním harmonogramem. Obsahem samotné uzávěrky je uzavření účtů hlavní knihy, a to jak rozvahových, tak výsledkových. Následně je proúčtován získaný výsledek hospodaření. Autor však nezapomíná ani na přípravné práce, jenž uzavření účtů předcházejí.

Prokúpková (2016, s. 138) jednoduše popisuje přípravné práce jako organizační a věcnou přípravu během období a na konci roku, a uzávěrkové práce v širším pojetí.

Přesnější specifikaci obsahuje publikace Bokšové (2013, s. 482), zmiňující například zaúčtování:

- Dohadných položek
- Kurzových rozdílů
- Inventarizačních rozdílů
- Závěrečných operací zásob
- Rezerv
- Odpisů
- Opravných položek
- Daně
- A další

Po provedení výše uvedených kroků jsou uzavřeny účetní knihy. Pro tuto činnost nachází účetní jednotky oporu v legislativě, konkrétně v Českém účetním standardu č. 002.

1.3 Účetní závěrka

Účetní závěrka je souhrnným názvem pro účetní výkazy, které jsou vždy k rozvahovému dni sestavovány. Je důležité, aby byla účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky, jenž jsou

na její sestavení kladeny. Jak připomíná Novotný (2018, s. 180), jedná se především o srozumitelnost, protože uživatelé na jejím základě činí ekonomická rozhodnutí.

Účetní závěrka se skládá z následujících výkazů:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty (Výsledovka)
- Příloha
- Přehled o peněžních tocích
- Přehled o změnách vlastního kapitálu

Sestavení účetní závěrky není poslední povinností, kterou musí účetní jednotky na konci období splnit. Následuje řada dalších úkolů, kterým je nutné se věnovat. Skálová a kol. (2018, s. 146-149) jmenuje například sestavení výroční zprávy, zprávy o vztazích, audit účetní závěrky a výroční zprávy, schválení účetní závěrky valnou hromadou či její zveřejnění. Ve zprávě o vztazích jsou objasněny vztahy mezi ovládajícími a ovládanými osobami. Zpráva popisuje veškerá jednání a úkony ovládané osoby. Povinně je uváděna struktura vztahů mezi ovládající a ovládanými osobami, úloha ovládané osoby, způsob a prostředky ovládaní, přehled jednání v posledním účetním období, přehled vzájemných smluv a posouzení, zda vznikla ovládané osobě újma a posouzení jejího vyrovnání. Auditem je ověřováno, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice, výkonnosti a peněžních toků účetní jednotky k rozvahovému dni. Schválení účetní závěrky provádí valná hromada, jejíž svolání je povinností korporace, a to nejméně jedenkrát za rok. Valná hromada schválí účetní závěrku nejpozději do konce šestého měsíce od posledního dne účetního období. Nakonec je účetní závěrka zveřejněna ve Sbírce listin u příslušného rejstříkového soudu do 30 dnů po ověření auditorem a schválení nejvyšším orgánem společnosti.

1.3.1 Rozvaha

Rozvaha je spolu s výkazem zisku a ztráty nejžádanějším a nejsledovanějším výkazem v rámci celé účetní závěrky. V základu se člení na aktiva a pasiva, která se, jak říká bilanční rovnice, musí sobě rovnat. Aktiva se v rozvaze dále člení na dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení. Pasiva jsou pak podrobněji členěna na vlastní kapitál, cizí zdroje a stejně jako u aktiv se zde nachází i časové rozlišení. Rozvaha udává informace o běžném a minulém období. Běžné období se dále dělí na tři části – brutto, korekce a netto.

1.3.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je důležitým výkazem. Jeho sestavením je získán výsledek hospodaření, který se dále propisuje do rozvahy a také je základem při sestavení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou. Ve výkazu zisku a ztráty se nachází údaje za běžné a minulé období.

Základní členění výkazu zisku a ztráty neboli výsledovky, zmiňuje ve své knize i Pratt (2014, s. 10). Jedná se o členění na náklady a výnosy, přičemž náklady představují úbytek aktiv ve spojitosti s prodejem výrobků a služeb, zatímco výnosy se rozumí aktiva získaná prodejem výrobků a služeb. Je-li souhrn nákladů vyšší, než souhrn výnosů, dosahuje podnik ztráty. V opačném případě je podnik v zisku.

1.3.3 Příloha

Příloha je nedílnou součástí účetní závěrky. Doplnjuje a vysvětluje údaje uvedené v již zmíněných výkazech, čímž pomáhá uživatelům účetní závěrky pochopit uváděné hodnoty.

Bařinová a Vozáňková (2005, s. 25) uvádí, že příloha se skládá především z tabulek nebo je tvořena popisným způsobem, přičemž vychází převážně z účetních informací účetní jednotky.

Příloha k účetní závěrce by měla obsahovat následující informace (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 65-69):

- Úvodní informace o účetní jednotce
- Použité účetní zásady, metody a oceňovací modely
- Informace doplňující a rozvádějící položky v účetních výkazech
- Informace o konsolidující účetní jednotce a propojených osobách
- A další doplňující informace

1.3.4 Přehled o peněžních tocích

Výkaz nesoucí název přehled o peněžních tocích, známý i pod názvem Cash Flow je spojením rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Cash Flow je možné sestavit přímou nebo nepřímou metodou. Tvoří jej tři hlavní oblasti, a to provozní, finanční a investiční.

Provozní oblast zahrnuje především peněžní toky z běžných operací a činností podniku. Do investiční oblasti spadají operace týkající se dlouhodobého majetku. Finanční oblast úzce souvisí se strukturou vlastního kapitálu (Kenton, 2018).

Růčková (2015, s. 34) přehled o peněžních tocích popisuje jako výkaz, který podává informace o peněžních tocích v průběhu účetního období. Za peněžní toky jsou považovány přírůstky a úbytky peněžních prostředků a ekvivalentů. Autorka zároveň klade důraz na důležitost peněžního toku z provozní činnosti, a to proto, že pomáhá zjistit, jak výsledek hospodaření z běžné činnosti odpovídá skutečně vydělaným penězům.

1.3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu informuje o zvýšení případně snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu za účetní období (Paseková, 2007, s. 37).

Šteker a Otrusínová (2016, s. 243-244) o přehledu o změnách vlastního kapitálu hovoří jako o odvozeném účetním výkazu, vyjadřujícím celkovou změnu vlastního kapitálu za účetní období. Jeho úkolem je podat informace o uspořádání položek vlastního kapitálu, přičemž jsou zde zahrnuty změny, plynoucí z transakcí s vlastníky i změny, vyplývající z ostatních operací. Důležitost tohoto výkazu je spojena také s vysvětlením rozdílů mezi počátečním a konečným stavem jednotlivých položek vlastního kapitálu, požadovaných zejména ze strany externích uživatelů. Přehled o změnách vlastního kapitálu je výkaz, jemuž legislativa nestanovuje přesnou formu.

1.4 Druhy účetní závěrky

Rozlišujeme různé druhy účetních závěrek. Ve své publikaci Březinová (2017, s. 150) připomíná, že v České republice se druhy účetní závěrky odvíjí od toho, k jakému okamžiku, a z jakého důvodu se účetní závěrka sestavuje. Obvykle je rozlišována závěrka:

- řádná
- mimořádná
- mezitímní
- konsolidovaná

1.4.1 Řádná účetní závěrka

Jedná se o takovou účetní závěrku, která je sestavována pravidelně, vždy za 12 po sobě jdoucích měsíců k rozvahovému dni. Výjimečně lze řádné dvanáctiměsíční období prodloužit, avšak maximálně o tři měsíce, a to v případě, že účetní jednotka teprve vznikla nebo zaniká. Nutným krokem před sestavením řádné účetní závěrky je provedení plné inventarizace a uzavření účetních knih (Březinová, 2017, s. 150).

1.4.2 Mimořádná účetní závěrka

O mimořádnou účetní závěrku se jedná v případě, že jsou účetní knihy uzavřeny k jinému, než k řádnému rozvahovému dni. Jak už její název napovídá, je sestavována spíše v neobvyklých, mimořádných situacích. Hakalová (2018, s. 12) uvádí ve své publikaci důvody, pro které se obvykle mimořádná účetní závěrka sestavuje. Je to například ke dni:

- zrušení bez likvidace
- zániku povinnosti vést účetnictví
- předcházejícímu dni vstupu do likvidace
- splnění plánu oddlužení
- splnění reorganizačního plánu
- zrušení konkurzu
- stanovenému zvláštním právním předpisem

1.4.3 Mezitímní účetní závěrka

Mezitímní účetní závěrka je charakteristická neuzavíráním účetních knih a neprováděním plné inventarizace (Dušek, 2018, s. 56).

Sestavení mezitímní účetní závěrky si obvykle vyžadují zvláštní právní předpisy. Důvodem pro sestavení může být například zánik účasti společníka v obchodní korporaci. Častým důvodem je i samotný zájem vlastníků (Skálová a kol. 2018, s. 138).

1.4.4 Konsolidovaná účetní závěrka

Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky má taková účetní jednotka, jenž je ovládající osobou a zároveň obchodní společností (Loja a Jonáš, 2016, s. 13). Jinými slovy vysvětluje konsolidovanou účetní závěrku Březinová (2017, s. 151), a to jako závěrku za vymezený, majetkově propojený, jinými slovy konsolidační, celek.

2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Problematika konsolidací obsahuje klíčové pojmy, v nichž je důležité se při práci v této oblasti orientovat. Mezi základní pojmy patří: mateřský podnik, dceřiný podnik, přidružený podnik, konsolidační celek, podstatný, společný a rozhodující vliv. V následující části diplomové práce budou vybrané pojmy definovány.

2.1 Mateřský podnik

Vomáčková (2002, s. 242) definuje mateřský podnik jako subjekt uplatňující v dceřiných podnicích přímo či nepřímo rozhodující vliv. Procentuálním vyjádřením lze ze mateřský považovat takový podnik, který vlastní v jiném podniku více než 50% hlasovacích práv a má tedy rozhodující vliv (Baloušek a kol., 2007, s. 34).

První vymezení je spíše slovní, druhé vyjadřuje pojem čísly. Z obou definic ale plyne, že mateřský podnik je podnik, který má nad jiným podnikem rozhodující vliv. Jinými slovy je mateřský podnik nazýván jako konsolidující účetní jednotka. Mateřská společnost může ovládat jeden nebo více dceřiných podniků. Naopak dceřiný podnik může mít pouze jednu mateřskou společnost.

2.2 Dceřiný podnik

Při konsolidaci se ve stejné četnosti jako mateřský podnik vyskytuje rovněž pojem dceřiný podnik. Dceřiná společnost je v konsolidacích synonymem pro konsolidovanou účetní jednotku. Z hlediska ovládání definují Loja a Jonáš (2016, s. 11) dceřiný podnik jako ovládnou obchodní korporaci, řízenou ovládající osobou s rozhodujícím vlivem. Poměrně odlišnou definici lze nalézt v cizojazyčné literatuře, kde nacházíme zcela jiný pohled. Dceřiný podnik je zde popsán jako právně samostatná společnost, která si sama reguluje výplatu dividend (Hove, 2006, s. 93). Ať už je dceřiný podnik definován jakkoli, jedná se o podnik, jehož rozhodnou část vlastní jiná společnost nazývaná společností mateřskou. Mateřská společnost dceřiný podnik ovládá.

Spojením mateřského podniku se všemi jeho dceřinými podniky vzniká celek, který je nazýván skupinou.

2.3 Přidružený podnik

Ve spojitosti s konsolidacemi se lze setkat také s pojmem přidružený podnik. Jeho přesnou definici lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu č. 28. Podle českých pravidel jej definuje Hornická, Vašek a kol. (2012 s. 15) a to jako podnik, v němž má investor podstatný vliv a který zároveň není dceřiným ani společným podnikem.

Přidružená jednotka *„je osoba, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv a má povinnost v souladu s českou legislativou podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky (Loja a Jonáš, 2016, s. 10).“*

2.4 Konsolidační celek

Pro tvorbu konsolidovaných účetních výkazů je správné vymezení konsolidačního celku klíčovým krokem. Chybné definování jednotlivých vazeb mezi jednotkami uvnitř celku by vedlo k nesprávnostem v celé závěrce. Vymezení konsolidačního celku je proto nutné věnovat náležitou pozornost.

Podle Zelenky a Zelenkové (2013, s. 49-50) se konsolidačním celkem rozumí konsolidující účetní jednotka spolu s jejími konsolidovanými účetními jednotkami, včetně účetních jednotek pod společným vlivem a přidružených účetních jednotek. Jinými slovy je konsolidační celek tvořen mateřskou společností a všemi jejími dceřinými společnostmi, jsou-li do konsolidace zahrnuty. Do konsolidačního celku nemusí být zahrnuty takové konsolidované jednotky, u nichž:

- Podíl na konsolidačním celku není významný
- Dlouhodobá omezení brání konsolidující jednotce v nakládání s majetkem nebo v řízení konsolidované jednotky
- Lze informace pro sestavení konsolidované závěrky získat s nepřiměřenými náklady či se značným zdržením
- Jsou akcie či podíly konsolidovaných jednotek drženy za účelem prodeje

Nepřímo charakterizuje konsolidační celek ve své publikaci také Vomáčková (2002, s. 238), a to ve spojitosti s kapitálovými akvizicemi. Prostřednictvím vztahu mateřského podniku s podniky dceřinými je vytvořena ekonomická skupina, chovající se v mnoha ohledech jako by se jednalo o jeden podnik.

Způsob, jak správně vymezit konsolidační celek je uveden v zákoně o účetnictví v §22. Postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku popisuje v páté části vyhláška č. 500/2002 Sb. Podstatné informace obsahuje také ČÚS č. 020.

2.5 Podstatný vliv

Při určování vazeb mezi jednotkami konsolidačního celku se často vyskytuje pojem podstatný vliv. Přesnou definici uvádí zákon o účetnictví. Jedná se o významný vliv na řízení případně provozování ÚJ, který není ani rozhodující ani společný. Podstatný vliv je spojen s dispozicí nejméně 20% hlasovacích práv (ČESKO, 1991).

2.6 Společný vliv

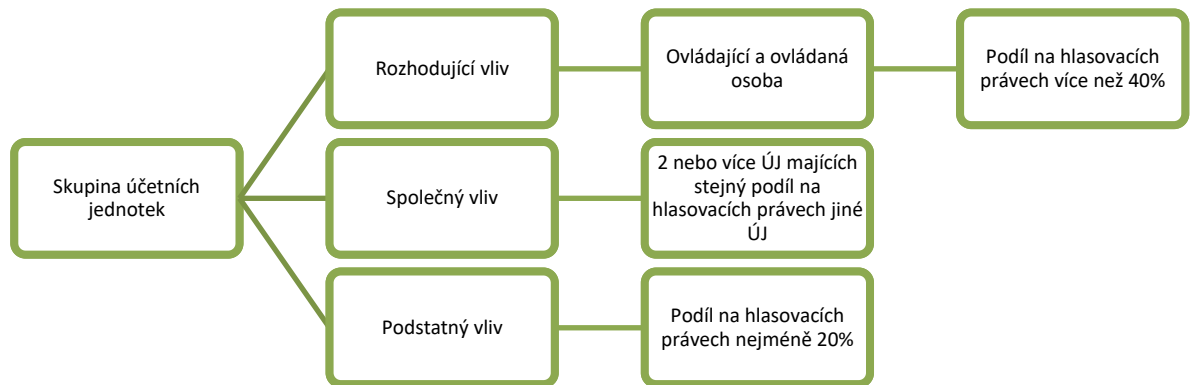
Stejně jako podstatný vliv, i společný vliv je často se vyskytujícím slovním spojením, jemuž je v souvislosti s konsolidacemi nutno porozumět. Vysvětlení nabízí opět zákon o účetnictví, definující společný vliv jako takový vliv, při kterém osoba v konsolidačním celku spolu s jednou či více osobami do konsolidačního celku nezahrnutými ovládají jinou osobu, a osoba vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této jiné osobě (ČESKO, 1991).

Příklad společného vlivu uvádí Müllerová, Králíček a kol. (2017, s. 320). Jedná se o situaci, kdy jedna účetní jednotka vlastní dvě odlišné účetní jednotky s 50% podílem na hlasovacích právech.

2.7 Rozhodující vliv

Rozhodující vliv má takzvaná ovládající osoba. Jedná se o osobu nakládající s alespoň 40% hlasovacích práv v obchodní korporaci. Zároveň nesmí stejným nebo vyšším podílem disponovat jiná osoba (Müllerová, Králíček a kol., 2017, s. 320).

Některé z výše uvedených pojmů lépe charakterizuje následující schéma, zpracované dle publikace Müllerové, Králíčka a kol. (2017, s. 320). Jsou zde zobrazeny vztahy, které v rámci skupiny mohou vzniknout.



Obrázek 1 Vztahy v rámci skupiny účetních jednotek (vlastní zpracování dle Müllerové, Králíčka a kol., 2017, s. 320)

3 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Každý podnik v České republice se koncem účetního období potýká se sestavením účetní závěrky. Zpravidla se ale jedná o takzvanou individuální účetní závěrku. Pojmem individuální se rozumí, že je sestavována pouze za jeden daný podnik, respektive účetní jednotku. Některým společnostem ale zákon ukládá povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky. Pro tu je charakteristické, že je sestavována nikoli za jednu účetní jednotku ale za takzvaný konsolidační celek, jehož charakteristika je uvedena v předchozí kapitole této diplomové práce. Aby mohla být konsolidovaná účetní závěrka sestavena, je k tomu zapotřebí podklad v podobě samostatných účetních závěrek všech podniků, zahrnovaných do konsolidačního celku, tedy jak mateřského, tak dceřiných.

Tvorba konsolidované účetní závěrky je podle Vomáčkové (2002, s. 238) důležitá proto, že propojené podniky mají zpravidla společné cíle (především dlouhodobé), a v souvislosti s tím je sledován zájem existence celého silného ekonomického celku. Reakcí finančního účetnictví na informační potřebu monitorovat kompletní situaci ekonomické skupiny byla právě konsolidovaná účetní závěrka.

Jak uvádí Paseková a kol. (2012, s. 102), na rozdíl od individuální účetní závěrky, která je prezentována mateřskou společností, investorem nebo spolupodílníkem, konsolidovaná účetní závěrka je prezentována za mateřskou společnost spolu s jejími dceřinými společnostmi, jako by se jednalo o jednu ekonomickou jednotku. Vedle konsolidované je zde zmíněna ještě kombinovaná účetní závěrka, která se od konsolidované liší tím, že je závěrkou dvou či více účetních jednotek, které ovládá jeden investor.

Březinová (2017, s. 151) uvádí jako podmínku sestavení konsolidované závěrky fakt, že účetní jednotka je obchodní společností a je v pozici ovládající nebo řídicí osoby, případně uplatňuje podstatný vliv v jiné účetní jednotce. V každém případě je to závěrka za majetkově propojený celek.

Landa (2006, s. 127) považuje problematiku konsolidované účetní závěrky za jednu z nejsložitějších činností v účetnictví. Popisuje ji, jako sloučení závěrek více právně samostatných účetních jednotek, jako by šlo o jeden podnik, za účelem lepšího poskytnutí účetních informací z účetní závěrky jejím uživatelům.

Konsolidovanou účetní závěrku definují autoři různým způsobem. Faktem ale zůstává, že se jedná o účetní závěrku několika účetních jednotek, jako by se jednalo o jeden podnik.

Je nutné, aby konsolidovaná účetní závěrka byla vždy ověřena auditorem (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 250).

3.1 Právní úprava

Stejně jako celé účetnictví, i problematika konsolidací je v České republice legislativně poměrně široce ošetřena. Nachází se jak v základní právní normě, kterou je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, tak v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. pro podnikatele a v neposlední řadě v Českých účetních standardech.

V zákoně o účetnictví je konsolidacím věnováno několik paragrafů ve třetí části zákona. Jedná se o paragrafy §22, §22a, §22aa, §22b, §23, a §23a. Uvádí se zde především informace o tom, kdo má povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavit, a kdo nikoli.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. se zabývá konsolidovanou účetní závěrkou v páté části. Jednotlivé hlavy obsahují postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku, metody konsolidace, ale také uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky.

Konsolidacím je věnován jeden celý účetní standard ČÚS č. 020. Standard se dělí na osm částí. Vymezuje pojmy pro účely postupů pro konsolidaci, popisuje konsolidační pravidla, charakterizuje etapy plné konsolidace, konsolidace ekvivalenční metodou a konsolidace poměrnou metodou, udává obecná pravidla a v poslední části se věnuje konsolidovanému přehledu o peněžních tocích.

3.2 Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky

Sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v České republice nemají všechny účetní jednotky, respektive konsolidační celky. Aby tato povinnost nastala, musí být splněna určitá kritéria. Možností je i dobrovolné sestavení této formy účetní závěrky, avšak v našich podmínkách taková situace příliš často nenastává, a společnosti se drží spíše svých zákonných povinností. Jak uvádí Zelenka a Zelenková (2013, s. 47), povinně sestavují konsolidovanou účetní závěrku účetní jednotky, emitující cenné papíry k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v rámci členských států Evropské unie. Jedná se však o konsolidovanou účetní závěrku sestavovanou podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Pro účely přesného vymezení povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky je nutné nahlédnout do zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví uvádí, že „*Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má, za podmínek stanovených tímto zákonem a prováděcími právními předpisy, účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv*“ (ČESKO, 1991).

Bez ohledu na její sídlo má povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrce osoba, která je (ČESKO, 1991):

- Osobou ovládanou
- Osobou, v níž konsolidující nebo konsolidovaná ÚJ vykonává společný vliv
- Osobou, v níž konsolidující ÚJ vykonává podstatný vliv

Odlišně vymezuje sestavení konsolidované účetní závěrky Hakalová (2010, s. 75). Podle ní podnik může sestavit pouze samostatnou účetní závěrku, pokud:

- je sám stoprocentně vlastněným dceřiným podnikem (a jeho menšinoví akcionáři o jejím nesestavení byli informováni a nevznesli žádné námítky)
- jsou jeho kapitálové či dluhové nástroje veřejně neobchodovatelné
- nepředložil účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jinému regulačnímu orgánu z důvodu výdeje nástrojů v rámci veřejného trhu
- zveřejňuje-li jeho mateřský podnik, respektive nejvyšší mateřsky podnik skupiny konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS

Pokud není žádná z účetních jednotek subjektem veřejného zájmu, pak ani malá skupina účetních jednotek nemá povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku (ČESKO, 1991).

Od Duška (2018, s. 57) se lze dozvědět, kdy nevzniká povinnost zahrnout účetní jednotku do konsolidačního celku. Stačí pro to splnit jednu se tří následujících podmínek:

- Získání informací pro účely konsolidace by obnášelo nepřiměřené náklady či zbytečné zdržení
- Podíly na účetní jednotce jsou drženy výhradně za účelem prodeje
- Dlouhodobá a přísná omezení brání mateřskému podniku ve výkonu jeho práv a příslušného řízení

Dále jsou v publikaci zmíněny situace, v nichž konsolidující společnost nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Je to tehdy, když se jedná o nevýznamnou účetní jednotku nebo je daná jednotka již zahrnuta do jiného konsolidačního celku.

3.2.1 Sankce

Loja a Jonáš (2016, s. 25-30) jmenují situace, při kterých se účetní jednotka dopouští správného deliktu, a hrozí jí sankce do výše 3% hodnoty konsolidovaných aktiv:

- Nesestavení konsolidované ÚZ
- Nesestavení konsolidované ÚZ ke konci rozvahového dne mateřské společnosti
- Nevyhotovení konsolidované výroční zprávy
- Nesestavení zprávy o platbách
- Konsolidovaná ÚZ neobsahuje všechny povinné součásti, tedy rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, popřípadě přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu
- Neověření konsolidované účetní závěrky, resp. výroční zprávy auditorem
- Nezveřejnění konsolidované ÚZ
- Nepoužití mezinárodních účetních standardů, přestože jí to zákon ukládá

3.3 Koncepte konsolidované účetní závěrky

Informační požadavky uživatelů účetních výkazů se liší. Pod spojením koncepte konsolidované účetní závěrky si lze představit základní hlediska, východiska, přístupy a důvody, pro které je konsolidovaná účetní závěrka vůbec sestavována. Nejčastěji je rozlišována vlastnická koncepte, koncepte ekonomické jednotky a v neposlední řadě koncepte mateřského podniku (Vomáčková, 2005, s. 310).

3.3.1 Vlastnická koncepte

Kovanicová (2005, s. 384-385) i Vomáčková (2005, s. 311) se shodují na tom, že vlastník chce znát především finanční pozici podniku, do kterého investoval, tedy co jeho podíl přesně představuje. Vlastníkem se přitom rozumí akcionáři, společníci, podílníci či partneři, v závislosti na tom, o jaký typ podnikání se jedná. Základní myšlenkou vlastnické koncepte je fakt, že informační potřebou vlastníků jsou zejména informace o čistých aktivech, která jsou předmětem jeho vlastnictví. Výkazy konsolidované účetní závěrky tímto doplní informace o položce finanční investice, nacházející se v samostatné závěrce mateřské společnosti.

3.3.2 Koncepce ekonomické jednotky

Zelenka a Zelenková (2013, s. 79) považují za základ ekonomické koncepce promítnutí ekonomického potenciálu čistých aktiv všech jednotek, které jsou součástí konsolidované skupiny do účetní závěrky. Pochopitelněji charakterizuje tuto koncepci Vomáčková (2005, s. 311). Podle autorky se jedná o nezávislý účetní výkaz uspokojující potřeby všech uživatelů.

Kovanicová (2005, s. 384) doplňuje, že tato koncepce dává přednost informacím o vazbách v rámci ekonomického celku, před aspektem vlastnických podílů. Autorka navíc zdůrazňuje různorodost uživatelů účetních informací, zajímajících se o finanční pozici skupiny jako celku.

3.3.3 Koncepce mateřského podniku

Koncepce mateřského podniku je kombinací výše zmíněných koncepcí. Jak uvádí Zelenka a Zelenková (2013, s. 77), vychází z pohledu investora, ale neomezuje se pouze na podíl investora. Naopak zahrnuje i podíly ostatních akcionářů.

Mateřská společnost spolu s dalšími členy ekonomické skupiny sestavují individuální účetní závěrku sami za sebe a mateřská společnost navíc i závěrku konsolidovanou (Vomáčková, 2005, s. 311).

3.4 Způsoby konsolidace

Při sestavení konsolidované účetní závěrky je důležité nejen použití správné konsolidační metody, jimiž se zabývá následující kapitola, ale také volba správného způsobu konsolidace. Jsou rozlišovány 2 způsoby konsolidace:

- Přímá
- Po jednotlivých úrovních

Vysvětlení obou způsobů je součástí vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele.

O přímou konsolidaci se jedná, pokud dojde ke konsolidaci všech účetních jednotek ve skupině zároveň, aniž by byly využity konsolidované účetní závěrky, sestavené za určité dílčí celky (ČESKO, 2002).

Způsob konsolidace po jednotlivých úrovních znamená, že je nejprve sestaveno několik dílčích konsolidovaných účetních závěrek za nižší celky. Následně tyto dílčí závěrky vstupují do konsolidovaných účetních závěrek vyšších celků (ČESKO, 2002).

Pokud nejsou účetní závěrky konsolidačního celku sestaveny zároveň a od okamžiku sestavení některé z nich uplynuly více než tři měsíce, musí tato jednotka sestavit mezitímní účetní závěrku, a to k okamžiku sestavení konsolidované účetní závěrky. Pokud ale okamžik sestavení nepřesahuje tři měsíce, konsolidovanou závěrku lze i přesto sestavit. Pouze se tato skutečnost uvede, spolu s případnými dopady, v příloze (Sládková a Strouhal, 2018, s. 17).

3.5 Metody konsolidace

Účetnictví je silně regulováno právními normami. Přesto však uživatelům poskytuje v mnoha případech možnost volby mezi různými metodami, způsoby, druhy, systémy a podobně. Výjimkou nejsou ani konsolidace. Napříč různými autory ale především ve směrodatné vyhlášce č. 500/2002 Sb. jsou jmenovány tři metody konsolidace. Jejich použití se liší v závislosti na tom, o jaký typ účetní jednotky se v rámci skupiny jedná.

- Metoda plné konsolidace
- Konsolidace ekvivalencí
- Metoda poměrné konsolidace

Vomáčková (2002, s. 240) tvrdí, že volba konsolidační metody závisí mimo jiné na tom, pro koho bude výsledná závěrka určena. Účelem je totiž uspokojení informační potřeby uživatelů účetních informací.

Základem konsolidačních metod je, že namísto vykazování podílů na jiné jednotce je provedena integrace položek aktiv a cizího kapitálu nabývané jednotky do jednotky nabyvatele. Zjednodušeně řečeno, namísto finančního aktiva v podobě akcií či podílů investice do jiné jednotky jsou vykazována aktiva a závazky jednotky, do které je investováno. Uživatel tak získá potřebné informace o aktivech a závazcích všech jednotek zahrnutých do konsolidace, což je pro něj mnohem relevantnější, než kdyby byla nabývaná jednotka v rozvaze vykázána jako cenný papír (Zelenka a Zelenková, 2013, s. 51).

Současně pro všechny metody stanovuje vyhláška č. 500/2002 Sb. následující úpravy (ČESKO, 2002):

- Protřídění v účetních závěrkách
- Sladění účetních metod

- Vyloučení vzájemných transakcí ve skupině

3.5.1 Metoda plné konsolidace

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jsou při plné konsolidaci do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky zahrnuty položky z účetních závěrek konsolidovaných účetních jednotek v plné výši, případně mohou být přetříděny či upraveny (ČESKO, 2002).

Metoda plné konsolidace je použita v případě, že je do konsolidované účetní závěrky zahrnuta ovládaná nebo řízená osoba (Březinová, 2017, s. 151).

Z legislativních dokumentů se konsolidačním metodám nejpodrobněji věnují České účetní standardy. Jedná se o standard č. 020 Konsolidovaná účetní závěrka. Lze zde nalézt charakteristiku plné metody konsolidace a její etapy spolu s popisem. ČÚS je v tomto případě kvalitním základem, jímž se jednotky při sestavení konsolidované účetní závěrky mají povinnost řídit.

Loja a Jonáš (2016, s. 30) uvádějí, že použití metody plné konsolidace je na místě v případě, že konsolidující účetní jednotka uplatňuje rozhodující vliv. Plnou metodou je nazývána proto, že aktiva, závazky, náklady a výnosy jsou do konsolidovaných výkazů zahrnuty po případném přetřídění a úpravách v plné výši. Naproti tomu dochází k vyloučení pořizovací ceny finanční investice. Autoři dělí postup konsolidace plnou metodou do pěti následujících bodů:

- Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpis
- Úpravy k datu akvizice
- Úpravy spadající do období v rozmezí data akvizice a data konsolidace
- Vyloučení vzájemných vztahů
- Kontrolní fáze a posouzení správnosti konsolidovaných čísel

Hlavní principy metody plné konsolidace jsou uvedeny v publikaci Zelenky a Zelenkové (2013, s. 54). Jedná se o následující kroky:

- Seskupení čistých aktiv nabyté jednotky s čistými aktivy nabyvatele
- Vyloučení majetkové účasti na nabyté jednotce u nabyvatele
- Vyloučení VK nabyté jednotky ve výši podílové účasti nabyvatele
- Vykázání nekontrolního podílu
- Vyčíslení konsolidačního rozdílu

Podobné kroky metody plné konsolidace zmiňuje i Vomáčková (2005, s. 321).

3.5.2 Konsolidace ekvivalencí

Ekvivalenční metoda konsolidace je vyhláškou č. 500/2002 Sb. vymezena jako „*ocenění účasti konsolidující účetní jednotky na účetní jednotce přidružené ve výši podílu na vlastním kapitálu, po případném přetřídění a úpravách jednotlivých položek účetní závěrky*“ (ČESKO, 2002).

Podobnou definicí disponuje také publikace Loji a Jonáše (2016, s. 31). Ti navíc uvádějí, že na rozdíl od plné metody konsolidace nevstupují aktiva, závazky, výnosy a náklady do konsolidovaných výkazů v plné výši, ale projeví se pouze prostřednictvím položek cenných papírů a podílů v ekvivalenci, podílu na výsledku hospodaření v ekvivalenci, konsolidačním rozdílem a konsolidačním rezervním fondem. Autoři za předpokladu přetříděných účetních závěrek a sladěných účetních pravidel dělí postup ekvivalenční metody konsolidace do sedmi bodů:

- Vyloučení pořizovací ceny investice u konsolidující jednotky
- Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpis
- Výpočet položky Cenné papíry a podíly v ekvivalenci
- Výpočet položky Podíl na VH v ekvivalenci
- Výpočet položky Konsolidační rezervní fond
- Vyloučení vzájemných vztahů
- Kontrolní výpočty a kontrola správnosti konsolidovaných čísel

Březinová (2017, s. 151) se popisu ekvivalenční metody konsolidace detailně nevěnuje, pouze ji stručně charakterizuje jako metodu, použitelnou při zahrnutí osoby pod podstatným vlivem do konsolidované závěrky.

Podle Zelenky a Zelenkové (2013, s. 28) není ekvivalenční metoda příliš uznávanou metodou konsolidace, protože nedochází k agregaci čistých aktiv nabývané jednotky s čistými aktivy investora, ale investice je vykazována pouze jako specifickým způsobem oceněný cenný papír. V mnoha zemích ekvivalenční metoda není považována za konsolidační metodu vůbec. V České republice tomu tak není a ekvivalenční metoda je zde uznávána. Autoři uvádějí, že k datu akvizice lze aplikovat ekvivalenční metodu dvěma způsoby:

- Rozvinutou formou – investor k datu nabytí vykazuje ve své rozvaze investici v takové výši, která odpovídá jeho podílu na čistých aktivech (VK) nabývané jednotky. V tomto případě je vykazován akviziční rozdíl.

- Nerozvinutou formou – investor k datu akvizice investici ve své rozvaze vykazuje v původním účetním ocenění a principy ekvivalenční metody aplikuje až od tohoto data. V tomto případě není vykazován akviziční rozdíl.

Ekvivalenční metoda spočívá v tom, že vlastníkům je umožněno zjistit, jaký je jejich podíl na majetku a zisku přidružených společností. Položky výkazů se neagregují. Konsolidované výkazy jsou naopak doplněny o nové položky (ALTAXO, 2015).

3.5.3 Metoda poměrné konsolidace

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou při poměrné metodě do závěrky konsolidující ÚJ zahrnuty položky účetní závěrky jednotek pod společným vlivem pouze v poměrné části, odpovídající podílu konsolidující jednotky na jejich vlastním kapitálu (ČESKO, 2002).

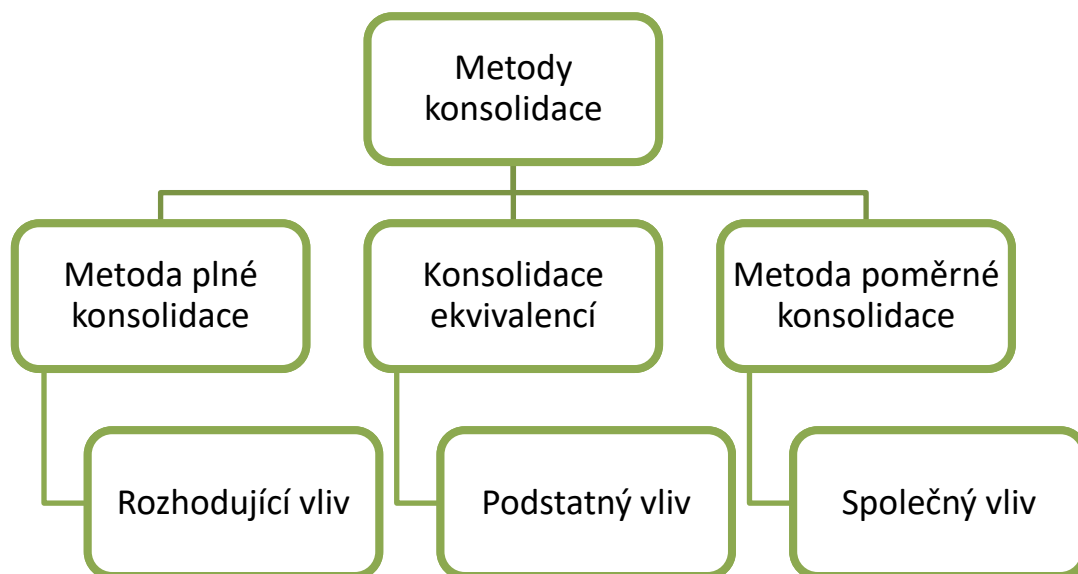
Metoda je používána především při zakládání společného podnikání, kdy jednotliví spolumlastníci mají shodný a vyrovnaný vliv (ALTAXO, 2015).

Loja a Jonáš (2016, s. 32) doporučují použití této metody při konsolidaci účetních jednotek pod společným vlivem. Zároveň udávají, že aktiva, závazky, výnosy a náklady jsou do účetních výkazů zahrnuty podobným způsobem, jako je tomu u metody plné konsolidace, avšak s tím rozdílem, že jsou pouze v poměrné výši, jenž odpovídá podílu konsolidující účetní jednotky. Navíc, na rozdíl od plné metody, nejsou vyjadřovány menšinové podíly a v poměrné výši se vylučují také vzájemné vztahy. Postup konsolidace poměrnou metodou autoři popisují následujícími kroky:

- Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpis
- Úpravy k datu akvizice
- Úpravy v období mezi datem akvizice a datem konsolidace
- Vyloučení vzájemných vztahů
- Kontrolní výpočty a kontrola správnosti konsolidovaných čísel

Volba konsolidační metody je závazná a lze ji změnit pouze ve výjimečných případech. Jedním z nich je například pořízení či prodej části podílové účasti v ovládaných konsolidovaných ÚJ nebo v konsolidovaných ÚJ pod společným či podstatným vlivem. Jinou situací může být také změna společenské smlouvy, vedoucí ke změně vlivu. Pokud ke změně konsolidační metody dojde, je v každém případě nutné zmínit tuto informaci v příloze k účetní závěrce, a to spolu s odůvodněním (Loja a Jonáš, 2016, s. 32-33).

Na následujícím schématu jsou názorně zobrazeny metody konsolidace v souvislosti s vlivem.



Obrázek 2 Metody konsolidace (vlastní zpracování dle Müllerové, Králíčka a kol., 2017, s. 322).

3.6 Konsolidační pravidla

Sestavení konsolidované účetní závěrky je náročný proces, a to jak časově, tak z hlediska své složitosti. Proto je vhodné, nastavit jednotná pravidla, kterými se budou řídit všechny jednotky daného konsolidačního celku.

ČÚS č. 020 uvádí, že konsolidační pravidla, jimiž se bude konkrétní konsolidační celek řídit, stanoví mateřská společnost. Zároveň pak samotný konsolidační celek vymezení pomocí organizačního schématu (ČESKO, 2014).

Kromě vymezení a grafického znázornění konsolidačního celku určí konsolidující účetní jednotka podle Vomáčkové (2005, s. 319) také:

- Způsob ocenění majetku a závazků
- Obsah a formu informací, potřebných pro konsolidaci
- Systém konsolidace
- Metodu konsolidace
- Termín dodání informací, potřebných pro konsolidaci
- Termín sestavení konsolidované závěrky

Příklad konsolidačních pravidel uvádějí v příloze své publikace Loja a Jonáš (2016, s. 141-143). Obsahují nejdříve úvod, informující o funkci konsolidované účetní závěrky. Na úvod navazují obecná a právní východiska konsolidace. Dále se pak podle autorů do konsolidačních pravidel uvádí definice konsolidačního celku. Poslední částí je postup prací na konsolidované účetní závěrce zabývající se zejména podklady pro její sestavení.

3.7 Postup při konsolidaci

Konsolidace a její provedení je zdoluhavý proces. Pro zjednodušení je vhodné stanovit si obecný postup, který bude účetní jednotka v souvislosti s touto problematikou dodržovat. Tento postup lze zařadit například do vnitřní směrnice společnosti.

Zákon o účetnictví říká, že pokud se nejedná o účetní jednotku emitující investiční cenné papíry k obchodování na evropském trhu, může si zvolit, zda sestaví konsolidovanou účetní závěrku podle českých předpisů nebo podle mezinárodních účetních standardů. V opačném případě nemá možnost volby a je povinna použít mezinárodní účetní standardy (ČESKO, 1991).

Jak uvádí Sládková a Strouhal (2018, s. 18) je důležité, aby byly při konsolidaci vyloučeny operace vzniklé mezi účetními jednotkami v rámci konsolidačního celku. Tyto položky mohou, nebo naopak nemusejí mít vliv na výsledek hospodaření. Jedná se o tyto případy:

- Vzájemné pohledávky a závazky
- Vzájemné poskytování služeb
- Nákup a prodej zásob a dlouhodobého majetku
- Přijaté a vyplacené podíly na zisku

Obecnému postupu konsolidací není v novodobé literatuře věnována patřičná pozornost. Do několika základních kroků shrnuje celkový postup při konsolidaci starší literatura autorů Fireše a Harny (1997, s. 202). Jedná se však o obecný a stále platný postup, který se dá shrnout do následujících sedmi bodů:

- Vymezení konsolidačního celku
- Vydání konsolidačních pravidel
- Stanovení konsolidačního rozdílu
- Volba konsolidační metody
- Vyloučení vzájemných operací
- Začlenění závěrek dceřiných podniků do závěrky mateřského podniku

- Sestavení konsolidované účetní závěrky

Konsolidovaná účetní závěrka je specifickým druhem účetní závěrky. Proto je dobré, rozčlenit si celý proces jejího sestavování do etap. Zařazením do vnitřní směrnice může být za jednotlivé etapy stanovena například i zodpovědná osoba, což proces sestavení jednoznačně zefektivní.

3.8 Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl je pojem, neodmyslitelně spojený s tvorbou konsolidované účetní závěrky. Rozdíl je nutné vyčíslit a následně jej zaúčtovat a zobrazit v konsolidovaných účetních výkazech. Zjednodušenou definicí charakterizuje Loja (2016) konsolidační rozdíl jako hodnotu, o kterou se liší pořizovací cena podílu konsolidující ÚJ od výše vlastního kapitálu odpovídajícímu podílu konsolidované jednotky. Zelenka a Zelenková (2013, s. 95) nazývají konsolidační rozdíl rozdílem mezi pořizovacími náklady, jež vynaložil nabyvatel na majetkovou účast na nabývané jednotce, a podílem na čistých aktivech nabývané jednotky k datu akvizice.

Podobnou, avšak přesnější definicí disponuje publikace autorů Sládkové a Strouhala (2018, s. 18), kteří uvádějí, že se jedná o rozdíl mezi oceněním podílu na konsolidované účetní jednotce, podle výše podílové účasti konsolidující ÚJ na výši VK konsolidované ÚJ a pořizovací cenou tohoto podílu. Konsolidační rozdíl je následně odepisován a to do 20 let pomocí rovnoměrných odpisů. Co se týče účtování, účtuje se do položky *Zúčtování aktivního/pasivního konsolidačního rozdílu* oproti *Nákladům/Výnosům*.

Rovnoměrné odepisování po dobu dvaceti let potvrzuje i ČÚS č. 020, pokud ovšem neexistují důvody pro kratší dobu odepisování. Dobou odepisování, kterou si jednotka zvolí, nesmí být porušen princip věrného a poctivého zobrazení. Navíc musí být prokazatelná. Odpisy jsou zobrazeny ve zvláštní položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty. V situaci, kdy účetní ocenění konsolidované účetní jednotky přestane odpovídat reálné hodnotě jejích aktiv a pasiv, je nutné provést přecenění na reálnou hodnotu. Je-li hodnota významná, musí být upravena i výše konsolidačního rozdílu (ČESKO, 2014).

Loja (2016) ve svém příspěvku pohlíží na konsolidační rozdíl spíše z praktického hlediska. Kromě definice, korespondující s českou legislativou, doplňuje, že výpočtem konsolidačního rozdílu se zabývá konsolidující účetní jednotka. Činí tak ke dni akvizice, popřípadě ke

dni zvýšení své účasti v jiné účetní jednotce, například prostřednictvím pořízení dalších podílů nebo cenných papírů. Vzorec pro výpočet konsolidačního rozdílu vypadá následovně:

$$\text{Konsolidační rozdíl} = \text{pořizovací cena} - \% \text{ podílu na VK} \times \text{VK}$$

Zjištěný konsolidační rozdíl může být kladný, záporný nebo nulový. O kladný konsolidační rozdíl se jedná tehdy, když konsolidující jednotka při pořízení podílu kupuje i schopnost konsolidované jednotky produkovat zisk. Jedná se o nejběžnější variantu konsolidačního rozdílu. Nulový konsolidační rozdíl se vyskytuje v situacích, kdy konsolidující jednotka zakládá jednotku konsolidovanou a rozdíl je vypočten k datu vkladu. Posledním typem konsolidačního rozdílu je záporný, jenž vychází například z důvodu nesprávného oceňování VK k datu akvizice či kvůli špatné situaci jednotky ve finanční oblasti (Loja a Jonáš, 2016, s. 21).

Loja (2016) zároveň zmiňuje, že výpočet konsolidačního rozdílu je počítán obdobným způsobem pro plnou, poměrnou i ekvivalenční metodu konsolidace.

Ryneš (2017, s. 372) považuje za jeden z hlavních cílů konsolidované účetní závěrky sledování vývoje a změn konsolidovaného vlastního kapitálu v jednotlivých obdobích. Pořizovací cena podílových cenných papírů se však ne vždy rovná vkladům konsolidovaného podniku. Následkem je vznik konsolidačního rozdílu.

3.9 Vyloučení vzájemných vztahů

V procesu konsolidace nelze opomenout nutnost vyloučení vzájemných vztahů. Tuto povinnost ukládá český účetní standard č. 20. Jde o to, že v konsolidované účetní závěrce musí zůstat pouze takové vztahy, které byly realizovány vůči okolnímu prostředí, jinak řečeno mimo konsolidační celek. Vnitroskupinové transakce napříč všemi podniky tvořícími konsolidační celek je nutné vyloučit. Vylučovány jsou (Loja a Jonáš, 2016, s. 34-37):

- Vzájemné pohledávky a závazky
- Podíly se zpětnou vazbou
- Vzájemně spotřebované dodávky
- Vzájemně nespotebované dodávky
- Přijaté výnosy z podílu na zisku

3.10 Konsolidované účetní výkazy

Konsolidovaná účetní závěrka obsahuje stejné výkazy jako klasická účetní závěrka. Přesto jsou konsolidované výkazy od klasických v mnoha ohledech odlišné. Právní oporou je v této oblasti především vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele, částečně pak i zákon o účetnictví a České účetní standardy. I když jsou výkazy pro uživatele vyvrcholením celého procesu, práce spojené s účetní závěrkou, ať už s klasickou nebo konsolidovanou, tím zdaleka nekončí.

Konsolidované účetní výkazy stručně zmiňuje i zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který především říká, že konsolidující účetní jednotka má povinnost sestavit konsolidovanou výroční zprávu, obsahující informace o konsolidačním celku, přidružených jednotkách a jednotkách pod společným vlivem (ČESKO, 1991).

Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele stanovuje povinné konsolidované účetní výkazy. Jsou jimi:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Příloha

Sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu ponechává na bázi dobrovolnosti či potřeby účetní jednotky (ČESKO, 2002).

3.10.1 Konsolidovaná rozvaha

Zákon o účetnictví i vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele se shodují v tom, že konsolidovaná rozvaha musí obsahovat minimálně položky označené velkými písmeny a římskými číslicemi. Vyhláška dále stanoví, že konsolidovaná rozvaha obsahuje výši aktiv v ocenění, sníženém o opravné položky a oprávký. Dále obsahuje výši pasiv. Obojí je nutné uvést jak za běžné, tak za minulé účetní období (ČESKO, 2002).

Konsolidovaná rozvaha se podle Sládkové a Strouhala (2018, s. 18) dále doplní o:

- Konsolidační rozdíl
- Menšinový VK
- Menšinový ZK
- Menšinové kapitálové fondy

- Menšinové fondy ze zisku
- Menšinový VH
- Cenné papíry a podíly v ekvivalenci
- Konsolidační rezervní fond
- Podíl na VH v ekvivalenci

3.10.2 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty se podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., stejně jako rozvaha, dělí na běžné a minulé období. Jeho obsahem jsou vždy minimálně výnosy a náklady označené velkými písmeny a římskými číslicemi. Výkaz zisku a ztráty se navíc doplní o (ČESKO, 2002):

- Kladný konsolidační rozdíl v nákladech
- Záporný konsolidační rozdíl ve výnosech
- Menšinové podíly na VH
- Podíl na VH v ekvivalenci

Doplňování položek, typických pro konsolidované výkazy je závislé na použité metodě konsolidace. Například menšinový podíl se vztahuje pouze k plné metodě konsolidace a představuje pasivní položky rozvahy, uvádějící menšinové podíly na VK ovládaných a řízených osob (Loja a Jonáš, 2016, s. 21).

3.10.3 Příloha ke konsolidované účetní závěrce

Informace, jenž musí příloha ke konsolidované účetní závěrce obsahovat jsou uvedeny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. pro podnikatele, a to konkrétně v §67. Účetní jednotka uvede stejné informace, jako uvádí velká účetní jednotka v klasické příloze. Následně provede úpravy, vyplývající ze zvláštnosti povahy konsolidované účetní závěrky v porovnání s roční účetní závěrkou. Dále je nutné uvést:

- Způsob respektive metodu konsolidace
- Vysvětlení položek „Kladný / Záporný konsolidační rozdíl“
- Metody stanovení konsolidačního rozdílu
- Významné změny oproti minulému období
- U položek v cizí měně informace o způsobu přepočtu na měnu, ve které byla sestavena konsolidovaná ÚZ

3.10.4 Konsolidovaný přehled o peněžních tocích

Sestavení konsolidovaného přehledu o peněžních tocích není vyžadováno ze zákona. Zákon proto nespecifikuje ani jeho formu, metodu sestavení či obsahovou náplň. České účetní standardy pouze upozorňují na dodržení věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Dále pak přikazují uvedení jakékoli změny oproti předchozímu období v příloze. Výkaz sestaví mateřská společnost.

3.10.5 Konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu

Stejně jako konsolidovaný přehled o peněžních tocích, ani konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu není povinnou součástí konsolidované účetní závěrky. Mateřská společnost zde zobrazí rozdíly z oblasti vlastního kapitálu, jež v porovnání s předchozím rokem proběhly. Stejně jako u klasického přehledu o změnách vlastního kapitálu je tento výkaz nápomocen při identifikaci operací s vlastním kapitálem, které by jinak zůstaly skryty.

3.11 Audit konsolidované účetní závěrky

Audit je jednou z posledních avšak důležitých součástí účetní uzávěrky a závěrky. Ne každá společnost má povinnost audit provádět. Společnosti si však často své závěrky nechávají auditovat dobrovolně. Činí tak z důvodu zvýšení důvěryhodnosti sestavovaných výkazů. Konsolidovaná účetní závěrka musí být auditovaná vždy. Tuto povinnost ukládá zákon o účetnictví v §22 odst. 1.

Auditor prostřednictvím vydané zprávy o konsolidované účetní závěrce zvyšuje důvěru uživatelů účetních informací auditované skupiny. Struktura samotné zprávy o konsolidované účetní závěrce je téměř totožná se zprávou k individuální závěrce. Odlišný je pouze pohled, který je upírána na skupinu, nikoli na samostatnou jednotku. Vydaná zpráva je následně projednávána takzvaným skupinovým auditorem, jenž ji projednává s představenstvem mateřské společnosti, dozorčí radou či výborem pro audit. Audit konsolidované účetní závěrky je velice náročný mimo jiné i z hlediska komunikace. Účetní jednotky mají často různý předmět činnosti, nebo dokonce okamžik sestavení řádné účetní závěrky. Komplikace pak nastávají nejen při komunikaci mezi jednotlivými skupinami, ale i mezi skupinovým auditorem a auditorem složky (Müllerová, Králíček a kol., 2017, s. 328-329).

Kromě auditu se společnosti koncem roku potýkají také s povinným sestavením výroční zprávy a jejím zveřejněním. Kromě toho je nutné sestavit konsolidovanou zprávu o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země. Tato zpráva je sestavena za

všechny členy konsolidačního celku, není tedy třeba, aby byla sestavována jednotlivě (Sládková a Strouhal, 2018, s. 17).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Pro práci na projektu sestavení konsolidované účetní závěrky ve zvolené společnosti je třeba se se společnostmi nejdříve seznámit. Základem je dobrá znalost vztahů v rámci celého konsolidačního celku, která pomůže k pochopení mnoha faktů a operací. V následující části práce bude představena nejprve mateřská společnost, následně pak společnost dceřiná. Průběžně budou doplňovány další potřebné informace.

Společnost XYZ je součástí rozsáhlé skupiny podniků. V rámci této skupiny sestavují zvolené podniky takzvané dílčí konsolidované závěrky, které jsou následně zpracovávány dalšími podniky v rámci hierarchie. Za společnost XYZ tedy konsolidovanou účetní závěrku sestavuje jí nadřazená mateřská společnost. Tato závěrka je k dispozici v sídle této obchodní společnosti, ale samozřejmě do ní lze také nahlédnout skrze webový portál veřejného rejstříku, kde je uložen ve sbírce listin.

4.1 Mateřská společnost

Zvolená společnost (dále jen společnost XYZ) vznikla dne 27. 1. 2005, a to zápisem do obchodního rejstříku Krajského soudu v Brně. Jedná se o úspěšnou prospívající firmu se sídlem na Moravě. Přestože se její činnost věnuje, pro ni již tradiční, výrobě komponent pomocí zpracování kovu, je moderní a neustále se rozvíjející společností, kladoucí si nové a nové cíle, vedoucí ke zlepšování se ve svém oboru, ale také k posílení vlastní pozice na trhu. Cílovými oblastmi hotových výrobků jsou železniční a automobilový průmysl. Export probíhá v rámci zemí Evropské unie, ale i mimo ně (XYZ, 2017).

4.1.1 Základní informace

Jak již bylo uvedeno výše, společnost XYZ vznikla v lednu roku 2005 na Moravě. Jedná se o akciovou společnost se základním kapitálem ve výši 130 000 tis. Kč. Základní kapitál je rozdělen na 130 000 ks kmenových akcií na jméno, majících listinnou podobu. Jmenovitá hodnota každé akcie je 1 000 Kč. Základní kapitál je plně splacen a 100% podílem se na něm podílí tuzemská společnost (XYZ, 2017).

Hlavní činností společnosti je výroba komponent vyráběných za tepla. Výrobky následně směřují především do oblasti automobilového a železničního průmyslu. Díky specifické výrobě je XYZ jednou z nepostradatelných a jedinečných firem nejen v rámci České republiky. Společnost poskytuje zaměstnání necelým 300 zaměstnancům, přičemž u přibližně 7%

z nich se jedná o agenturní zaměstnávání. Vedle hlavní činnosti má společnost v rejstříku zapsaných i několik dalších činností, jimž se věnuje pouze příležitostně (XYZ, 2017).

Jediným akcionářem společnosti XYZ je společnost A. XYZ je zároveň součástí nejmenované, avšak významné a rozsáhlé skupiny. Co se týče podílů společnosti XYZ v jiných společnostech, je majoritním vlastníkem obchodního podílu ve společnosti ABC. Výše podílu je shodná s výší základního kapitálu této společnosti, a to 10 000 tis. Kč. Pořizovací cena podílu je 1 800 tis. Kč.

4.1.2 Historie společnosti

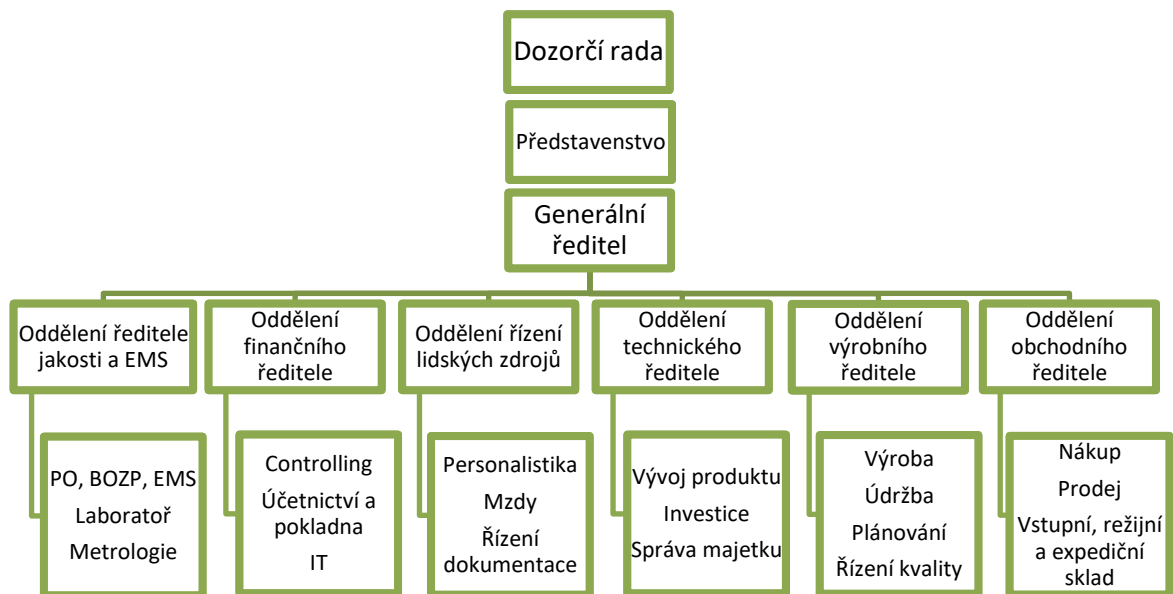
Původní vznik společnosti je datován již do roku 1900, kdy byla založena malá zámečnická firma se sídlem na Moravě. Ze začínající dílny se velmi brzy stala veřejná obchodní společnost, jejíž následný rozmach zastavila až první světová válka. Po ní došlo k všeobecnému útlumu, jenž postihl i společnost XYZ, mimo jiné proto, že odmítla práci na válečných zakázkách. Opětovný rozmach se dostavil v období první republiky, a to díky výhodnému odkupu firem a následnému rozšiřování výroby. Zlomovým obdobím byla další válka, v níž však již došlo k přijetí válečných zakázek, týkajících se produkce válečných zásob. Díky tomu byl růst podniku pouze utlumen a v poválečném období se mohl rychleji vzpamatovat a opětovně začít vzkvétat (Historie společnosti XYZ).

Prosperita se mimo jiné odrážela i na stále se zvyšujícím počtu zaměstnanců. Zatímco ve třicátých letech poskytoval zaměstnání zhruba stovce lidí, po druhé světové válce počet zaměstnanců přesahoval 400. Významným obdobím byla v neposlední řadě také padesátá léta, kdy došlo k vybudování nové výrobní haly a ke stabilizaci výrobního plánu. Privatizace způsobila rozdělení původní společnosti na tři části, což mělo za následek vznik tří samostatných firem. Přestože historie společnosti XYZ je dlouhá, za stabilní ji lze považovat až od roku 2005 (Historie společnosti XYZ).

4.1.3 Organizační struktura společnosti

Lepší představu o fungování společnosti dává následující obrázek, znázorňující organizační strukturu XYZ. Statutárními orgány jsou v organizační struktuře označeni dozorčí rada a představenstvo. Za nimi následuje generální ředitel, a dále pak již konkrétní oddělení. Dozorčí rada je složena z předsedy dozorčí rady, místopředsedy a člena dozorčí rady. Představenstvo má podobné složení. Skládá se z předsedy, místopředsedy a člena představenstva.

Jménem společnosti se zavazují a jednají vždy dva členové současně. Mezi orgány nechybí ani valná hromada (XYZ, 2017).



Obrázek 3 Organizační struktura společnosti XYZ (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti)

4.2 Dceřiná společnost

Společnost ABC je jedinou dceřinou společností XYZ. V souvislosti s tím si zakládá především na profesionálním přístupu ke klientům, jichž si velmi váží. Činnost společnosti ABC je od činnosti mateřské společnosti odlišná. Zatímco XYZ spadá do výrobní oblasti, ABC se věnuje především obchodu a distribuci energií. Nicméně společně má s mateřskou společností mimo jiné to, že se jedná o moderní a efektivní společnost s jasnými vyhlídkami do budoucnosti (ABC, 2017).

4.2.1 Základní informace

Z hlediska právní formy je ABC společností s ručením omezeným se sídlem na Moravě. Společnost vznikla 2. 11. 1994 zápisem do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně. Jak již bylo zmíněno, hlavní činností je obchod a distribuce energií. Základní kapitál má hodnotu 10 000 tis. Kč. ABC má jediného společníka, kterým je obchodní společnost XYZ.

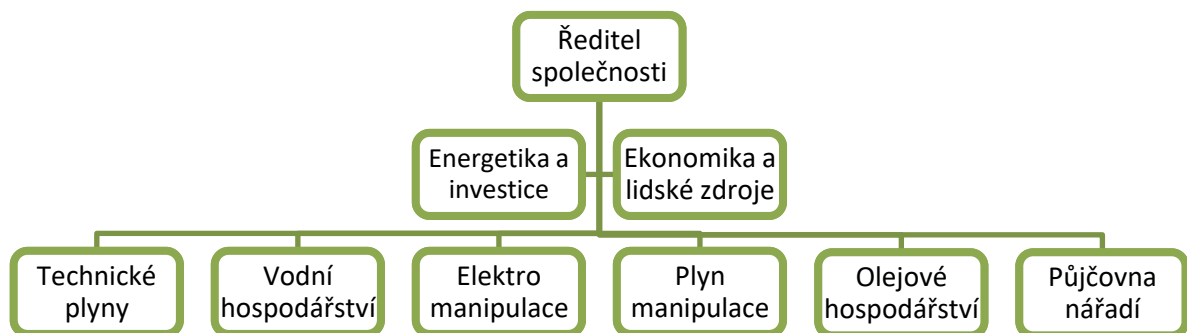
ABC zaměstnává přibližně 13 zaměstnanců. Čtrnáctým zaměstnancem je vedení společnosti v podobě osoby jednatele a ředitele zároveň (ABC, 2017).

4.2.2 Historie společnosti

Společnost ABC působí na trhu již více než 20 let. Vznikla v roce 1994, kdy byla součástí společnosti XYZ. Následně došlo v roce 2001 k jejímu vyčlenění, kdy v souvislosti s tím získala nový název. Od téhož roku byla činnost společnosti podmíněna licenci. Od února 2002 ABC znovu mění název a od té doby již stabilně vystupuje pod svým současným názvem (O firmě).

4.2.3 Organizační struktura společnosti

Orgány společnosti jsou valná hromada a statutární ředitel – jednatel. Valná hromada se skládá z předsedy představenstva, místopředsedy a člena představenstva. Její členové jsou totožní s představenstvem společnosti XYZ.



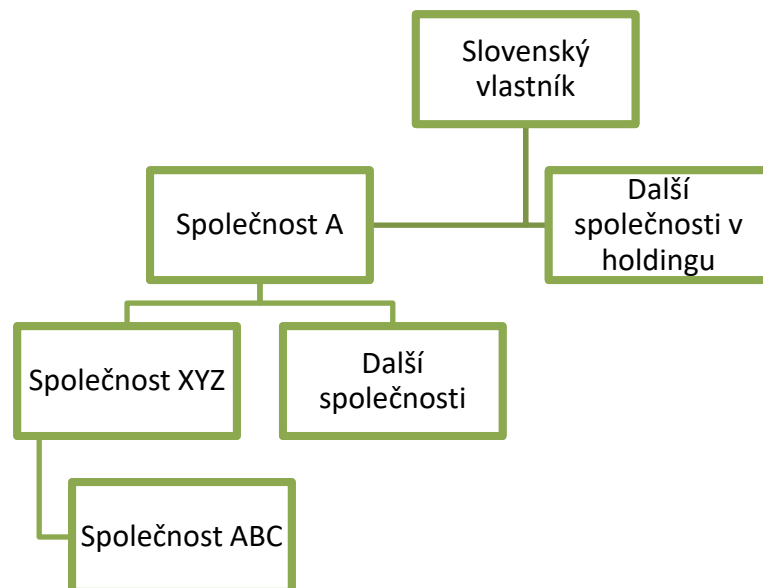
4.3 Holding podrobený jednotnému řízení

Společnost XYZ je mateřskou společností pro svou dceřinou společnost ABC, jenž je její jedinou dceřinou společností. Sama je však dceřinou společností jiné společnosti. Spolu s dalšími jednotkami tak tvoří celou skupinu, spadající pod jedinou slovenskou společnost, stojící na vrcholu celé hierarchie. Společnost ABC pod sebou již nemá žádné další dceřiné společnosti, ani nedisponuje žádnými vlivy v jiných účetních jednotkách.

Mezi společnostmi není sepsána ovládací smlouva. Pro tyto účely je sestavována pouze zpráva o vztazích, kde je prohlašováno, že veškeré transakce proběhly za obvyklých podmínek.

Co se tedy týče samotné otázky jednotného řízení, hlavní slovo v oblasti strategického řízení si ponechává majitel celého holdingu. Jemu jsou periodicky předkládány podklady týkající se budoucích záměrů společností, jež následně podléhají jeho schválení. Ve zbylých směrech mají jednotlivé podniky spíše samostatné pole působnosti, nebo je bližší specifikace určité oblasti vždy stanovena nadřazenou mateřskou společností. Toto nastavení panuje i mezi společnostmi XYZ a ABC.

K názornější představě o vztazích slouží zjednodušené schéma koncernu, uvedené na následujícím obrázku.



Obrázek 5 Zjednodušené schéma koncernu (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti A)

4.4 Současná situace

Společnost XYZ nyní nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, ani tak historicky zatím nečinila. Je to z toho důvodu, že je sama dceřiným podnikem a konsolidovanou účetní závěrkou se tak zabývá její mateřská společnost. Mateřská společnost (pro účely diplomové práce označena jako společnost A) sestavuje dílčí konsolidovanou účetní závěrku za určitý celek, která je následně předána Slovenské společnosti.

Slovenská společnost vyžaduje podávání těchto informací kvartálně. Výkazy jsou současně doplněny o takzvaný soubor hlášení. V souboru hlášení se nacházejí podrobné doplňující informace, jenž musí podávat každá z firem své matce. Jedná se o předpřipravený soubor ve formě excelových tabulek, podávající detailní informace o dlouhodobém majetku, úvěrech, úrocích z úvěru, o zásobách, pohledávkách a dalších rozvahových i výsledkových položkách.

Zároveň dochází ke vzájemnému odsouhlasení pohledávek a závazků, výnosů a nákladů, respektive prodejů a nákupů. Všechny podklady je nutné odevzdat do konce února následujícího roku. Předání informací probíhá elektronicky, a to formou specializovaných softwarů nebo tabulek v MS Excel.

4.4.1 Účetní závěrky

Účetní závěrky všech podniků, zahrnovaných do konsolidačního celku jsou sestavovány k poslednímu dni v měsíci, tj. k 31. 12. daného roku. Za rok je považován rok kalendářní, tedy dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Veškeré informace je nutné dodat mateřské společnosti do konce února následujícího roku po roce, za nějž je účetní závěrka sestavována. Kromě ročních uzávěrek vyžaduje Slovenská společnost v souvislosti s konsolidacemi údaje také čtvrtletně. Závěrky jsou sestavovány v souladu s českou legislativou, tedy dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Přestože závěrka za celý koncern je sestavována jak podle českých předpisů, tak podle IFRS, společnost XYZ nemá povinnost údaje převádět.

Právě v rámci účetní závěrky probíhá odsouhlasení vzájemných vztahů prostřednictvím software zvaného Lotus Notes. Jedná se o software obsahující oblast sdílení informací a souborů, poštovní podsystem, možnost vyhledávání informací, plánování atd., čímž rozhodně nenahrazuje, avšak velmi účinně doplňuje oblast účetnictví.

V prostředí zmíněného software jsou k vidění vzájemné vazby a také informace o tom, zda byla daná položka odsouhlasena, kdo tak učinil a kdy. V jednom okně se pak nacházejí „Data vůči protistraně“ a naproti tomu „Data protistrany vůči nám“. Pomocí tohoto přehledného mechanismu lze snadno dohledat veškeré potřebné položky. Je dobré zmínit, že data jsou do programu nahrávána z účetního software společnosti XYZ, jímž je informační systém SAP. Mimo jiné i z tohoto důvodu je ze strany Slovenské společnosti všem členům koncernu silně doporučováno tento systém používat.

4.4.2 Audit

Účetní závěrka mateřské i dceřiné společnosti je auditována oddlišnými auditorskými společnostmi. Zatímco společnost XYZ je auditována společností Deloitte, u společnosti ABC tomu tak není. Auditora volí mateřská společnost provádějící dílčí konsolidovanou závěrku, což je v tomto případě pro společnost XYZ společnost A. Rozhodnutí o změně auditora probíhá každé tři roky. Společnosti ABC schválí auditora společnost XYZ a zpravidla se jedná spíše o místního auditora, než přímo o auditorskou firmu.

5 ANALÝZA PROCESU ZPRACOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ VEDOUČÍCH KE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Konsolidovaná účetní závěrka je závěrkou, sestavovanou za určitou skupinu podniků. Tyto podniky, působící do jisté míry samostatně, mohou informace, potřebné pro sestavení konsolidované účetní závěrky, evidovat v různých podobách. V souvislosti s tím je nutné analyzovat proces zpracování účetních informací, jenž pro účely správného sestavení konsolidované účetní závěrky musejí podléhat stejným pravidlům.

5.1 Informační systém

Informačním systémem, který slouží společnosti XYZ pro zpracovávání nejen účetních informací je systém SAP. SAP je původem německý komplexní software, využívaný zejména většími, zpravidla i nadnárodními společnostmi. SAP se skládá z různého počtu modulů, které si společnosti zakupují podle toho, jak potřebují pro své účely. Příkladem může být modul finančního účetnictví, controllingu, řízení lidských zdrojů či různé plánovací moduly. Systém poskytuje rovněž vyhodnocování vkládaných informací formou různých reportů, grafů a dalších podkladů, používaných při podnikovém řízení a rozhodování.

Používání SAPu je všem jednotkám koncernu silně doporučováno, avšak ne nařizováno. Společnost ABC je ne příliš velkou společností a takto propracovaný systém by pro ni byl nejen zbytečně složitý, ale nevyužila by všech jeho funkcí, úměrně k jeho provozovacím nákladům. Využívá tedy cenově i uživatelsky dostupnější účetní software POHODA. Jedná se o velice intuitivní a snadno ovladatelný ale přesto ekonomicky velice dobře zpracovaný účetní program. Je možné jej přizpůsobit individuálním potřebám uživatele prostřednictvím různých přídatných modulů či dokonce úprav na míru. Systém umožňuje například i komunikaci s různými úřady, automaticky zpracovává rutinní operace, upozorňuje na legislativní změny a sleduje různé ekonomicky důležité termíny.

Bez ohledu na konkrétní účetní software je však vždy nutné účtovat tak, aby byl zajištěn dostatek informací pro samotné výkazy a také pro přílohu.

Výhodou stejného systému je například společné sdílení databází či možnost sdílených nákupů. Zároveň napomáhá snadnějšímu předávání informací pro konsolidovanou účetní závěrku. V rámci licence je firmám poskytováno poradenství a možnost prohlubování svých znalostí prostřednictvím nabízených školení. Napomáhá také při plnění různých statistických nebo interních povinností. Za jednu z velmi přínosných funkcí považuje společnost

XYZ také možnost evidence databáze dodavatelů a odběratelů, přehled historie plateb či oblast přepravy a s ní souvisejících informací.

Za nevýhodu by mohla být považována snad pouze finanční náročnost, či často zmiňovaná složitost. Společnost XYZ však ani jednu z těchto případných nevýhod nepocítuje.

5.2 Vedení účetnictví

Účetnictví je jak u mateřské, tak u dceřiné společnosti řešeno pouze interně. Společnost XYZ je v oblasti účetnictví plně samostatná. Jak je možné vidět i v organizační struktuře na obrázku č. 3, disponuje vlastním finančním oddělením. Odpovědnost za celé finanční oddělení nese finanční ředitel, za účetnictví pak hlavní účetní společnosti. Ostatní členové oddělení mají na starost, kromě průběžného vedení účetnictví, například mzdy, daňovou problematiku, komunikaci s příslušnými úřady, případné kontroly z dané oblasti a další, včetně prací na účetní uzávěrce a závěrce.

Zcela samostatná je v oblasti účetnictví i společnost ABC. Odpovědnost zde v této oblasti nese hlavní ekonom. Vzhledem k velikosti společnosti není finanční oddělení této firmy příliš početné, avšak svou funkci plní.

Komunikace mezi matkou a dcerou, tedy mezi společnostmi XYZ a ABC probíhá na elektronické bázi formou standardizovaných formulářů. Děje se tak zejména z toho důvodu, že jak již bylo řečeno, nedisponují stejným účetním informačním systémem.

5.3 Jednotná pravidla účtování

Pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky je nutné stanovit jednotná pravidla účtování pro všechny společnosti patřící do konsolidačního celku. Tyto společnosti musejí účtovat, oceňovat ale také vykazovat majetek a závazky stejným způsobem. Jednotná pravidla účtování jsou tedy určitými pravidly, jimž členové konsolidačního celku přizpůsobují svou účetní politiku a obecné účetní principy. Dodržením stanovených pravidel je zajištěna srovnatelnost jednotlivých účetních výkazů.

Pro celou skupinu platí jednotná pravidla účtování, která respektují obecné účetní zásady, jako je zásada o oceňování majetku historickými cenami, věcné a časové souvislosti, trvání účetní jednotky a zásadu opatrnosti (A, 2017). Pravidla, vydaná společností A si společnost XYZ upravila vzhledem ke své struktuře a dalším atributům a zavedla do vnitropodnikové směrnice.

V přehledu významných pravidel účtování se nachází následující informace (A, 2017):

5.3.1 Dlouhodobý majetek

- O dlouhodobý hmotný majetek se jedná, je-li doba použitelnost delší než 1 rok a zároveň je jeho ocenění vyšší než 40 tis. Kč. Technické zhodnocení musí převyšovat tutéž částku, aby zvyšovalo pořizovací cenu majetku.
- O dlouhodobý nehmotný majetek se jedná, je-li doba použitelnosti delší než 1 rok a zároveň je jeho ocenění vyšší než 60 tis. Kč. Technické zhodnocení musí převyšovat tutéž částku, aby zvyšovalo pořizovací cenu majetku.
- Majetek, jehož ocenění je nižší, je účtován do zásob a jeho výdej do použití je účtován oproti nákladovému účtu Spotřeba materiálu a energie resp. jako Služby v případě nehmotného majetku.
- Je-li DHM nebo DNM vytvořen vlastní činností, zahrnují se veškeré příčinně související přímé i nepřímé náklady za dané období, včetně nákladů na inženýrskou činnost. Náklady na prodej se naopak nezahrnují.
- Oceňuje se pořizovacími cenami, popřípadě reprodukční pořizovací cenou (darovaný majetek, majetek vytvořený vlastní činností, nově zjištěný majetek, vklad, majetek s pořizovací cenou vyšší než 1 000 tis. Kč pořízený formou finančního leasingu).
- Účetní odpisy jsou lineární, po očekávanou dobu životnosti. Pro daňové odpisy je použito pro společnosti XYZ a ABC výjimky a používají tedy lineární metody.
- Ke každému rozvahovému dni je prověřováno případné snížení hodnoty majetku.
- O dlouhodobý finanční majetek se jedná v případě podílů a realizovatelných cenných papírů. Při nákupu se ocení pořizovací cenou. K datu závěrky se ocení realizovatelné cenné papíry reálnou hodnotou na úrovni tržní hodnoty nebo pomocí kvalifikovaného odhadu. Z případného rozdílu se vypočte odložená daň.

5.3.2 Finanční leasing

- Za finanční leasing je považováno takové pořízení majetku, kdy po uplynutí sjednané doby užívání přejde vlastnictví z vlastníka na uživatele.
- Akontace se časově rozlišuje.

5.3.3 Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

- Je tvořen krátkodobými dluhovými cennými papíry se splatností do jednoho roku a ostatními realizovatelnými cennými papíry.

- Ocení se při nákupu pořizovací cenou.
- Za peněžní prostředky jsou považovány prostředky v pokladně a na účtech.

5.3.4 Zásoby

- Ocení se pořizovací cenou, zahrnující cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady, jako je například pojistné, dopravné, clo, atd.
- Výdeje jsou účtovány pomocí aritmetického průměru.
- Zásoby vytvořené vlastní činností se ocení pomocí kalkulačního vzorce.

5.3.5 Pohledávky

- Při vzniku se oceňují jmenovitou hodnotou, sníženou o případné opravné položky k pochybným a nedobytným částkám.
- Zákonné opravné položky jsou tvořeny v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu a zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu.
- Účetní opravné položky jsou k pohledávkám mimo osoby ve skupině vytvářeny ve výši 100% hodnoty pohledávky po splatnosti 1 rok a více, a ve výši 50% hodnoty pohledávky po splatnosti 6 měsíců až 1 rok.

5.3.6 Závazky

- Účtují se ve jmenovité hodnotě.
- Závazky k úvěrovým institucím, jsou účtovány v nominální hodnotě.
- Krátkodobým závazkem je i část dlouhodobého závazku splatná do 1 roku od data konsolidované ÚZ a pravidelně obnovované revolvingové úvěry.

5.3.7 Rezervy

- Společnosti mají povinnost vytvářet rezervu na rekultivaci, zajištění péče o skládku a sanaci po ukončení provozování skládky.
- Ostatní rezervy jsou vytvářeny na budoucí známá rizika k datu závěrky.

5.3.8 Přepočtení z cizí měny

- Použití kurzu České národní banky ke dni předcházejícímu dni, kdy se účetní případ uskutečnil.

5.3.9 Daně

- Za platnou sazbu je považována sazba k datu konsolidované ÚZ.
- Odložená daň je založena na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu.

Dále pravidla uvádějí, že náklady spojené s agenturním zaměstnáváním se vykazují v rámci sociálních nákladů, výnosy se účtují až po přijetí zboží zákazníkem a další podrobnosti. V závěru jsou jako součást jednotných pravidel účtování uvedena také konsolidační pravidla.

5.4 Účetní závěrka

Účetní závěrka, jak již bylo popsáno v teoretické části, je jedním z posledních, zdaleka však ne finálním, krokem souvisejícím s koncem účetního období. Sestavení účetních výkazů provádějí společnosti vždy individuálně, a činí tak k 31. 12. aktuálního roku za předchozích dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Údaje v samostatných závěrkách jsou vykazovány v tisících korunách, spolu se srovnatelnými údaji minulého období. Při procesu účetní uzávěrky i závěrky se jak mateřská, tak dceřiná společnost řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. pro podnikatele a také českými účetními standardy. Společnosti sestavující konsolidovanou účetní závěrku podle českých účetních předpisů, a nemají povinnost ji převádět dle pravidel IFRS. Konsolidující účetní jednotka musí mít veškeré podklady pro konsolidaci k dispozici do konce února.

Práce na účetní závěrce začínají již před koncem účetního období prostřednictvím uzávěrkových prací a končí několik měsíců po konci účetního období v okamžiku, kdy je podáno přiznání k dani z příjmu právnických osob a je splněna povinnost zveřejnění účetní závěrky ve veřejném rejstříku. V rámci uzávěrkových operací dochází mimo jiné ke confirmaci vzájemných závazků a pohledávek, dividend a ocenění cenných papírů ve skupině. Činí tak formou speciálního software. Postup vzájemného odsouhlasení a bližší informace jsou uvedeny v předchozích kapitolách této diplomové práce.

Společnost XYZ využívá služeb daňového poradce. Její účetní závěrka je tedy sestavena v plném rozsahu nejpozději do posledního června následujícího roku. Závěrka společnosti XYZ i společnosti ABC je pravidelně ověřována auditorem. U společnosti ABC bývá zpráva auditora vyhotovena zpravidla do konce února. Společnost XYZ, auditovaná společností Deloitte mívá zprávu k dispozici přibližně o měsíc později.

5.5 Konsolidační pravidla

Stanovení konsolidačních pravidel je důležitým krokem při práci na konsolidované účetní závěrce. Při sestavení konsolidované účetní závěrky za společnost XYZ a ABC je vycházeno z konsolidačních pravidel, platných pro celou skupinu.

Pro konsolidaci je použita metoda plné konsolidace, při které dochází k součtu rozvahových i výsledkových položek obou společností v plné výši. Následně dochází k vyloučení finanční investice oproti vlastnímu kapitálu. Vyloučeny jsou rovněž vzájemné dodávky, pohledávky, závazky, zisky z prodejů stálých aktiv v rámci celku a ziskové marže nespotřebovaných zásob (A, 2017).

Za konsolidační rozdíl je považován rozdíl mezi pořizovací cenou podílu konsolidované ÚJ a jeho oceněním dle podílové účasti konsolidující ÚJ na úrovni VK vyjádřeného v reálné hodnotě. Pořizovací cenou upravenou o kumulované zisky/ztráty ze změny této hodnoty je oceněn kladný/záporný konsolidační rozdíl. Testování změny hodnoty konsolidačního rozdílu probíhá každoročně (A, 2017).

Odpis konsolidačního rozdílu je vykazován v položce Zúčtování kladného/záporného konsolidačního rozdílu v rámci konsolidovaného výkazu zisku a ztráty oproti nákladu/výnosu z běžné činnosti (A, 2017).

Je vhodné, aby každá konsolidující účetní jednotka měla konsolidační pravidla jasně nastavena. Z toho důvodu, že společnost XYZ není konsolidující účetní jednotkou v pravém slova smyslu, jelikož projekt konsolidace je pro ni zatím pouze přehledem jednotlivých kroků a operací, které jsou s touto problematikou spojeny, nemá ve svých interních pravidlech zavedenu konsolidační směrnici. Konsolidační směrnice je v tomto ohledu důležitým informačním základem nejen pro samotnou mateřskou společnost, ale především pro konsolidované účetní jednotky.

Ve spolupráci s hlavním účetním společností XYZ byl proveden návrh konsolidační směrnice, jenž by bylo možné v případě povinnosti konsolidace použít. Při jejím sestavení bylo vycházeno z konsolidačních pravidel celé skupiny. Bližší specifikace týkající se navrhované konsolidační směrnice jsou obsaženy v projektové části této diplomové práce.

6 PROJEKT KONSOLIDACE

Hlavní částí diplomové práce je samotný projekt sestavení konsolidované účetní závěrky. Díky řadě dílčích úkonů, mohou být ve finální fázi sestaveny konsolidované účetní výkazy. Pro účely této diplomové práce se bude jednat o rozvahu a výkaz zisku a ztráty, což jsou základní, avšak dostačující výkazy, které zvolené společnosti poslouží k tomu, aby jí podaly základní informace.

6.1 Úvod do projektu konsolidace

Tato diplomová práce je zpracovávána pro společnost XYZ. Téma konsolidované účetní závěrky firmu zaujalo především z toho důvodu, že v současné době za sebe a svou dceřinou společnost konsolidovanou ani dílčí konsolidovanou účetní závěrku nesestavuje. Činí tak za ně jim nadřazená společnost A, pro kterou připravují pouze předepsané podklady.

Společnost XYZ zajímá, co sestavení konsolidované účetní závěrky obnáší, jaké jsou postupy, a co by tedy bylo jejich povinností v případě, že by ji museli sami sestavovat. Zároveň zvažuje možnost využití vytvořených podkladů v případě osamostatnění se, či případného rozšíření o další dceřiné společnosti, kdy by pravděpodobně získala povinnost sestavit minimálně dílčí konsolidovanou účetní závěrku.

Na projektu konsolidace bylo spolupracováno s hlavním účetním společností XYZ, který v případě potřeby poskytoval zásadní informace, bez nichž by konsolidaci nebylo možné provést. Jelikož, jak již bylo řečeno, společnost konsolidovanou účetní závěrku dosud nesestavovala, nemá tudíž pro tyto účely k dispozici žádný specializovaný software ani modul k jejímu stávajícímu systému, který by byl v procesu konsolidace nápomocen. Veškeré výpočty jsou tedy provedeny v klasickém, všestranném a především dostupném nástroji, jímž je program Microsoft Excel.

Přestože je ve většině společností excel v podstatě stěžejním programem, je potřeba si uvědomit, že je zde poměrně vysoká pravděpodobnost vzniku chyby. Chyba může nastat při zadávání dat, tvorbě vzorců a podobně. Ve firmách, kde jeden soubor sdílí více uživatelů na společném disku, může dojít v daném souboru ke změnám prostřednictvím jednoho uživatele, aniž by o tom byli informováni ostatní. Použitím nesprávné verze souboru rovněž roste riziko vzniku chyby.

Konsolidace je provedena pomocí plné metody v souladu s českou legislativou. Následující části diplomové práce obsahují postup jednotlivých činností, které proces sestavení konsolidované účetní závěrky zahrnuje.

6.2 Konsolidační směrnice

Proces konsolidace se neobejde bez jasně nastavených pravidel. Je to natolik složitý proces, že pro všechny strany je dodržování určitých pravidel minimálně usnadněním situace.

Pro tyto účely slouží v oblasti konsolidací konsolidační směrnice. Je vydávána mateřskou společností. Jejím úkolem je informovat dceřinou společnost o základních zásadách, postupech a metodikách, které zahrnuje proces sestavení konsolidované účetní závěrky. Je důležité konsolidační směrnici vydat a zpřístupnit v dostatečném předstihu. V legislativě pro tyto účely není určeno přesné datum, avšak měla by být vydána v takovém termínu, aby se s ní její uživatelé mohli seznámit a začít ji s pochopením praktikovat. Pokud má být sestavena konsolidovaná účetní závěrka za rok 2017, je k ní zapotřebí i srovnávací období, jímž je rok 2016, po který by se již mělo podle konsolidačních pravidel účtovat, aby mohla samotná konsolidace proběhnout snáze. Pokud bude v úvahu vzata případná nutnost přenastavení software v souvislosti s potenciálními změnami v účtování, doporučeným termínem pro sestavení konsolidační směrnice by byla první polovina roku 2015.

Vzorem pro vytvoření konsolidační směrnice společnosti XYZ byla především konsolidační pravidla, nastavená v rámci celé skupiny. Také bylo využito odborných informací z článku pana inženýra Lubomíra Harny z roku 2016. Jak již bylo zmíněno v analytické části, ve spolupráci s hlavním účetním byl pro společnost XYZ následně zpracován návrh vlastní konsolidační směrnice, kterou by se v případě nutnosti konsolidace firma měla možnost řídit.

Konsolidační směrnice byla rozdělena na 2 části – rámcová pravidla a část obsahující konkrétní údaje pro běžné účetní období. V úvodu rámcových pravidel je představena konsolidující ÚJ, tedy společnost XYZ. Dále je zde obsažena informace o pravidelné aktualizaci a doplňování všech uvedených informací.

Společnost XYZ ve své konsolidační směrnici upravuje zejména tyto oblasti:

1. Rámcová pravidla
 - Metodický rámeček

Obsahuje informace o tom, že konsolidovaná účetní závěrka je sestavována v souladu s českou legislativou, tedy v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, s vyhláškou č. 500/2002 Sb. a s Českými účetními standardy.

– Metoda konsolidace

Jelikož společnost XYZ disponuje ve své dceřiné společnosti rozhodujícím vlivem, konsolidace bude provedena pomocí plné metody.

– Rozvahový den

Den, ke kterému je sestavována konsolidovaná účetní závěrka připadá vždy na rozvahový den, tedy na 31.12.

– Požadavky na předkládané údaje

Povinně předkládanými údaji se rozumí účetní závěrka, podklady pro vyloučení vzájemných vztahů a auditorská zpráva.

Účetní závěrka konsolidované účetní jednotky bude bez ohledu na to, zda se jedná o malou nebo mikro účetní jednotku předložena mateřské společnosti do stanoveného termínu včetně přílohy.

Stanoveným termínem se pro tyto účely rozumí konec února následujícího roku po roce, za který se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje.

Do uvedeného termínu budou mateřské společnosti spolu s účetní závěrkou dodány rovněž podklady pro vyloučení vzájemných vztahů, a to předem dohodnutým způsobem.

Auditorské zprávy jsou mateřskému podniku předány ihned po jejich převzetí.

– Způsob ocenění majetku a závazků

Vychází z pravidel oceňování pro celou skupinu.

– Konsolidační rozdíl

Případný vzniklý konsolidační rozdíl je odepisován po dobu 20 let prostřednictvím rovnoměrných měsíčních odpisů.

2. Konkrétní údaje pro běžné účetní období

– Vymezení konsolidačního celku

Ke dni 31.12.

– Schéma konsolidačního celku

– Důležité termíny pro zpracování

6.3 Vymezení konsolidačního celku

Správné vymezení konsolidačního celku je stěžejním krokem předcházejícím sestavení konsolidované účetní závěrky. Konsolidačním celkem se pro sestavení konsolidované účetní závěrky v této diplomové práci rozumí společnost XYZ a její, prozatím jediná, dceřiná společnost ABC. Rozvahovým dnem je 31. 12. 2017.

Společnost XYZ má vůči společnosti ABC postavení ovládající osoby. Jako jediný společník tak ve společnosti ABC uplatňuje rozhodující vliv. Díky němu má vliv na řízení podniku, včetně kontroly nad jeho činností. Přehledně zobrazuje charakteristiky obou společností tabulka č. 1.

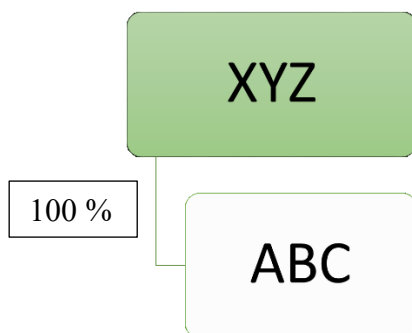
Tabulka 1 Konsolidační celek (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)

Společnost	Vztah	Procentní podíl na ZK	VK k 31. 12. 2017 (v tis. Kč)	Konsolidační metoda
XYZ	Mateřská	-	573 266	Plná
ABC	Dceřiná	100%	22 491	Plná

Vzhledem k tomu, že konsolidační celek je nutné vymezit v dostatečném předstihu, aby se společnosti na přípravu podkladů pro konsolidaci mohly připravit, je dobré uvést přesný termín vymezení konsolidačního celku do konsolidační směrnice. Díky tomu bude tato informace včas dostupná všem zainteresovaným subjektům.

Společnosti XYZ nevzniká povinnost provádět konsolidovanou účetní závěrku. Sestavení konsolidovaných výkazů má pro společnost pouze informativní charakter.

Společnost XYZ ani společnost ABC nedrží žádné jiné podíly v druhých společnostech. Ke změnám nedošlo ani v průběhu účetního období končícího ke dni 31. 12. 2017. Neexistují tedy ani společnosti, které by z konsolidace byly vyloučené, nebo z ní byly osvobozené. Oba podniky jsou i nadále schopny pokračovat ve své činnosti. Na následujícím obrázku je znázorněn vymezený konsolidační celek pro účely diplomové práce.



Obrázek 6 Konsolidační celek (vlastní zpracování)

6.4 Transformace údajů z individuální účetní závěrky

V okamžiku, kdy dceřiná společnost poskytne mateřské společnosti svou individuální účetní závěrku, je možné postoupit k další etapě konsolidace, kterou je transformace údajů z individuální účetní závěrky. Termín, do něhož musí být individuální účetní závěrka spolu s doplňujícími informacemi matce k dispozici, stanovuje konsolidační směrnice. Po vzoru celé skupiny je jím konec února následujícího roku.

Po získání individuální účetní závěrky dcery je třeba se přesvědčit, zda byla dodržena jednotná pravidla účtování, ale také konsolidační pravidla a všechna další společná ustanovení, jež musí být v souladu. Tato kontrola je nutná z toho důvodu, aby účetní výkazy podávaly srovnatelné informace.

Po kontrole a případné úpravě nesouladu s účetními pravidly jsou údaje z individuálních účetních závěrek převedeny do neupravené konsolidované účetní závěrky v plné výši.

6.4.1 Zahrnutí položek do rozvahy a výkazu zisku a ztráty

Použití plné metody konsolidace spočívá v začlenění položek získaných z individuálních rozvah a výkazů zisku a ztráty dceřiných společností, v tomto případě prozatím jedné dceřiné společnosti, v plné výši. Společnost XYZ i společnost ABC se řídí stejnými pravidly, tudíž je struktura jejich účetních výkazů shodná. V případě, že by tomu tak nebylo, je nutné výkazy adekvátně přepracovat do jednotné struktury po vzoru mateřské společnosti.

V případě, že dceřiná společnost respektuje konsolidační pravidla, není zahrnutí jednotlivých položek nikterak složité. Zvýšené úsilí by bylo třeba vynaložit například v případě, že by dceřiná společnost poskytla svou účetní závěrku v cizí měně, nebo by struktura její závěrky byla výrazně odlišná.

Následující tabulka zachycuje zahrnutí individuální rozvahy společnosti ABC do konsolidované rozvahy. První sloupec informuje o hodnotách mateřské společnosti. Druhý sloupec zobrazuje částky patřící společnosti ABC. Poslední sloupec je součtovým sloupcem dvou předchozích sloupců. Konsolidovaný součet je prvním informačním údajem, v dosud však neupravené konsolidaci. Úpravě se věnují další kapitoly této diplomové práce. Veškeré údaje jsou uvedeny v tisících korunách.

Z důvodu snadnější orientace jsou v tabulce uvedeny pouze součtové řádky jednotlivých výkazů. Vzhledem k rozsáhlosti vykazovaných položek je tato varianta přehlednější.

Tabulka 2 Zahrnutí individuální rozvahy do konsolidované rozvahy (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)

Označení řádku	Položka (v tis. Kč)	Společnost XYZ	Společnost ABC	Konsolidace před úpravou
	AKTIVA CELKEM	762 971	42 605	805 576
B	Dlouhodobý majetek	370 145	28 485	398 630
<i>B.I</i>	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	2 525	605	3 130
<i>B.II</i>	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	365 820	27 880	393 700
<i>B.III</i>	<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	1 800		1 800
C	Oběžná aktiva	390 441	13 813	404 254
<i>C.I</i>	<i>Zásoby</i>	179 093	252	179 345
<i>C.II</i>	<i>Pohledávky</i>	176 490	6 358	182 848
<i>C.IV</i>	<i>Peněžní prostředky</i>	34 858	7 203	42 061
D	Časové rozlišení	2 385	307	2 692
	PASIVA CELKEM	762 971	42 605	805 576
A	Vlastní kapitál	573 266	22 491	595 757
<i>A.I</i>	<i>Základní kapitál</i>	130 000	10 000	140 000
<i>A.III</i>	<i>Fondy ze zisku</i>	77 073	1 000	78 073
<i>A.IV</i>	<i>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</i>	329 383	5 873	335 256
<i>A.V</i>	<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</i>	36 810	5 618	42 428
B+C	Cizí zdroje	187 298	19 185	206 483
B	Rezervy	16 250	3 580	19 830
C	Závazky	171 048	15 605	186 653
<i>C.I</i>	<i>Dlouhodobé závazky</i>	51 189		51 189
<i>C.II</i>	<i>Krátkodobé závazky</i>	119 859	15 605	135 464
D	Časové rozlišení pasiv	2 407	929	3 336

V této chvíli je důležité neopomenout riziko vzniku chyby. Protože ke konsolidaci není použit specializovaný software, který by na případné nesrovnalosti automaticky upozornil, je důležité věnovat každému číslu zvýšenou pozornost. V programu MS Excel, kde je konsolidace pro účely této diplomové práce prováděna, je tedy vhodné provést zpětnou kontrolu, která by odhalila případnou chybu, vzniklou například nesprávným zadáním čísla při manuálním zadávání hodnot do tabulky či nesprávně nastavenými vzorci pro výpočty. Kontrola je důležitá především také proto, aby bylo zachováno podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.

Pro tyto účely je využito základní účetní rovnice, ve které platí, že se aktiva rovnají pasivům. Tato kontrola je provedena jak za mateřskou a dceřinou společnost, tak i za nově vzniklý výsledek konsolidace před úpravou.

Kontrolu názorně zobrazuje tabulka č. 3.

Tabulka 3 Kontrola rovnosti aktiv a pasiv (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)

(v tis. Kč)	Aktiva	Pasiva	Rozdíl
Společnost XYZ	762 971	762 971	0
Společnost ABC	42 605	42 605	0
Nově vzniklé hodnoty	805 576	805 576	0

Vzhledem k tomu, že individuální závěrky obou společností jsou ověřeny auditorem, nemělo by v tomto ohledu dojít ke vzniku významných chyb. Žádné značné pochybení při kontrole shledáno nebylo. Výskyt chyb se tedy omezuje pouze na překlepy vzniklé ručním zadáváním či nesprávně nastavenými výpočtovými vzorci.

Použitím kontroly rovnosti aktiv a pasiv bylo zjištěno, že aktiva a pasiva jsou si v případě společnosti XYZ i ABC rovny, stejně tak jako jsou si rovny ve vzniklém výsledku konsolidace před úpravou. Vzhledem k tomu, že nebyla odhalena žádná chyba, lze pokračovat v procesu konsolidace dalším krokem.

Dalším krokem je začlenění položek z výkazu zisku a ztráty, tedy nákladů a výnosů. Postup zahrnování jednotlivých položek je obdobný, jako tomu bylo u rozvahových položek. Opět jsou položky individuálního výkazu zisku a ztráty začleněny do výnosů a nákladů mateřské společnosti.

Výsledné začlenění zobrazuje tabulka č. 4.

Tabulka 4 Zahnutí individuální výsledovky do konsolidované výsledovky (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)

Označení řádku	Položka (v tis. Kč)	Společnost XYZ	Společnost ABC	Konsolidace před úpravou
I	Tržby z prodeje výrobků a služeb	811 099	127 096	938 195
II	Tržby za prodej zboží		153	153
A	Výkonová spotřeba	601 579	104 044	705 623
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží		120	120
A.2	Spotřeba materiálu a energie	513 339	97 217	610 556
A.3	Služby	88 240	6 707	94 947
B	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-19 542		-19 542
D	Osobní náklady	148 235	11 109	159 344
E	Úpravy hodnot v provozní oblasti	35 446	1 845	37 291
III	Ostatní provozní výnosy	9 209	629	9 838
F	Ostatní provozní náklady	18 406	3 256	21 662
*	Konsolidovaný provozní výsledek hospodaření	36 184	7 624	43 808
IV	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	10 000		10 000
VI	Výnosové úroky a podobné výnosy		2	2
J	Nákladové úroky a podobné náklady	318		318
VII	Ostatní finanční výnosy	3 503		3 503
K	Ostatní finanční náklady	6 772	14	6 786
*	Konsolidovaný finanční výsledek hospodaření (+/-)	6 413	-12	6 401
**	Konsolidovaný výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	42 597	7 612	50 209
L	Daň z příjmů	5 787	1 994	7 781
***	Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	36 810	5 618	42 428

Po začlenění položek výkazu zisku a ztráty je, stejně jako tomu bylo v případě začlenění položek rozvahy, vhodné provést zpětnou kontrolu. Zpětná kontrola je zde provedena prostřednictvím výsledku hospodaření. Ten je pro účely kontroly porovnáván s hodnotou uvedenou v rozvaze, jenž musí být totožná s hodnotou uvedenou právě ve výsledovce.

Porovnání obou výsledků znázorňuje tabulka č. 5.

Tabulka 5 Kontrola rovnosti výsledku hospodaření (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)

(v tis. Kč)	Rozvaha	Výkaz zisku a ztráty	Rozdíl
Společnost XYZ	36 810	36 810	0
Společnost ABC	5 618	5 618	0
Nově vzniklý výsledek	42 428	42 428	0

Kontrola rovnosti výsledků hospodaření, provedená porovnáním hodnot uvedených v obou výkazech, neodhalila žádné rozdíly. Díky provedeným kontrolám bylo prokázáno, že účetní závěrky, sloužící jako podkladový materiál pro sestavení konsolidované účetní závěrky jsou sestaveny tak, že podávají věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Zároveň bylo ověřeno, že při ručním zadávání nevznikly chyby.

6.4.2 Konsolidační rozdíl

V předchozím kroku byly jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidované účetní jednotky zatříděny do výkazů mateřské společnosti, a to pomocí plné metody konsolidace. Položky byly začleněny v plné výši. Tím pádem zůstává na jedné straně cenný papír v aktivech mateřské společnosti, a oproti tomu stojí odpovídající složky vlastního kapitálu dceřiné společnosti. Tyto položky nelze takto vykazovat a je nutné je proti sobě vyloučit. Následně je pak na základě toho vypočten konsolidační rozdíl.

Konsolidační rozdíl vzniká tehdy, když se pořizovací cena podílu nerovná jeho odpovídající hodnotě na VK. Konsolidační rozdíl, vzniklý v důsledku této nerovnosti následně podléhá odpisu. Aby bylo možné konsolidační rozdíl vypočítat, je třeba znát výši vlastního kapitálu ke dni akvizice a pořizovací cenu.

Hodnota vlastního kapitálu k datu akvizice je vypočtena jako součet základního kapitálu, fondů, výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření běžného období.

$$\text{Hodnota VK k datu akvizice} = \text{ZK} + \text{Fondy} + \text{VH m. o.} + \text{VH b. o.}$$

Konsolidační rozdíl se následně vypočítá jako rozdíl pořizovací ceny a výše podílu, násobené hodnotou vlastního kapitálu k datu akvizice.

$$\text{Konsolidační rozdíl} = \text{PC} - \% \text{ podíl} * \text{VK k datu akvizice}$$

Hodnoty potřebné pro výpočet konsolidačního rozdílu přehledně zobrazuje tabulka č. 6.

Tabulka 6 Hodnoty pro výpočet konsolidačního rozdílu (vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Položka (v tis. Kč)	Společnost ABC
Datum akvizice	listopad 94
PC	1 800
Výše podílu	100 %
ZK	1 800
Fondy	0
VH minulých let	0
VH běžného období	0
VK k datu akvizice	1 800
Konsolidační rozdíl	0

K výpočtu konsolidačního rozdílu je nutné nejdříve zjistit hodnotu vlastního kapitálu k datu akvizice. Výpočet vypadá následovně:

$$\text{VK k datu akvizice} = 1\,800 + 0 + 0 + 0 = 1\,800$$

Konsolidační rozdíl se vypočte jako:

$$\text{Konsolidační rozdíl} = 1\,800 - 1 * 1\,800 = 0$$

Jak lze vidět v tabulce č. 6, a jak také dokazuje uvedený výpočet, v případě společnosti ABC konsolidační rozdíl nevzniká. Důvodem je fakt, že společnost XYZ má na společnosti ABC stoprocentní podíl ale především také to, že společnost XYZ je zakládající společností. Datum akvizice je tedy shodné s datem vzniku společnosti ABC, která v té době tím pádem ještě v rámci položek hospodářských výsledků ani fondů nevykazovala žádné hodnoty.

Vzhledem k tomu, že nevznikl žádný konsolidační rozdíl, není třeba řešit ani jeho odpis. Jestliže by se však společnost XYZ v budoucnu rozrostla o další dceřiné společnosti, u nichž by konsolidační rozdíl vznikl, postup výpočtu jeho odpisu zde bude obecně uveden.

Český účetní standard stanovuje dobu odepisování konsolidačního rozdílu na 20 let. Odepisování probíhá pomocí lineární metody odpisů. Jelikož k akvizici může dojít kdykoli v průběhu roku, je nutné vypočítat z celkového konsolidačního rozdílu (KR) hodnotu měsíčního odpisu. Pro tyto účely lze využít následující, obecně uvedený vzorec:

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{\text{konsolidační rozdíl}}{20 * 12}$$

Po získání hodnoty měsíčního odpisu konsolidačního rozdílu je vypočtena celková hodnota odpisu v prvním roce, tedy v roce, v němž došlo k akvizici. Pokud by tedy došlo k akvizici například v květnu, odpis by probíhal od následujícího měsíce. Hodnota měsíčního odpisu by se tedy vynásobila číslem 7, čímž by byla zjištěna výsledná hodnota odpisu v prvním roce. Odpis v následujících letech by se pak počítal jako:

$$\text{Odpis KR} = \text{měsíční odpis} * 12$$

Dalším postupem je zjištění výše oprávek za předchozí roky, a to zpětně od roku, kdy došlo k akvizici až do roku, za nějž je sestavována konsolidovaná účetní závěrka. Aby mohl být konsolidační rozdíl vykázán, je třeba vypočítat jeho netto hodnotu. Netto hodnota konsolidačního rozdílu je pouze rozdílem mezi konsolidačním rozdílem a kumulovanými opravkami:

$$\text{Netto KR} = \text{KR} - \text{oprávky}$$

V neposlední řadě je nutné nezapomenout na úpravu výsledku hospodaření minulých let, a to o sumu oprávek, jenž vznikly v předchozích letech.

6.4.3 Vyloučení vzájemných vztahů

Vyloučení vzájemných vztahů v rámci konsolidačního celku je dalším důležitým a zároveň jedním nejvíce komplikovaných kroků v rámci procesu konsolidace. Konsolidovaná účetní závěrka musí obsahovat pouze takové vztahy, jenž byly realizovány s externími subjekty, nikoli v rámci skupiny konsolidovaných podniků.

Vztahy, jenž je nutné z konsolidovaných výkazů vyloučit se mohou týkat pouze rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Existují však takové transakce, jenž se dotýkají jak konsolidované rozvahy, tak konsolidovaného výkazu zisku a ztráty. Takové transakce často nesou název nespotebované dodávky.

Podniky mezi sebou denně provedou řadu transakcí, a je složité neopomenout žádnou, jenž mezi nimi vznikla. Pro tyto účely je vhodné vést celé účetnictví tak, aby byly informace,

potřebné pro vylučování vzájemných vztahů snadno dohledatelné. Efektivním řešením je v tomto případě použití analytických účtů. Díky němu lze poté snadno dohledat požadované hodnoty.

Vzájemné transakce je třeba nejdříve identifikovat a následně je ve správné výši vyloučit. K získání informací pro tuto fázi konsolidace byly použity výroční zprávy obou společností, ale především pak poskytnuté interní materiály. Odsouhlasení vzájemných vztahů probíhá na pravidelné bázi prostřednictvím softwaru, jenž je popsán již v předchozích částech práce.

Společnost XYZ má se svou dceřinou společností uzavřenou spoustu smluv. Smlouvy se týkají především poskytování dodávky energií a s tím spojených služeb. Těchto smluv je většina, protože, jak je uvedeno hned v úvodu praktické části, společnost ABC se oblastí energií zabývá. Nachází se zde ale také smlouvy ohledně poskytnutí různých služeb z oblasti údržby, nájmu majetku a další.

Vzájemné pohledávky a závazky

Mezi položky, jenž spadají do kategorie vzájemných pohledávek a závazků patří například pohledávky a závazky z obchodních vztahů či půjčky nebo zálohy atd. Zpravidla tyto transakce nemají dopad na konsolidovaný výsledek hospodaření, a úpravy tak probíhají pouze v rámci rozvahy. Výjimka může nastat například v případě kurzových přepočtů.

To, že spolu mateřská a dceřiná společnost spolupracují, dokazují vzájemné pohledávky a závazky vzniklé na základě podepsaných smluv. V tomto případě se však jedná pouze o pohledávky z obchodních vztahů.

Následující tabulka č. 7 obsahuje přehled vzájemných pohledávek.

Tabulka 7 Vzájemné pohledávky (vlastní zpracování dle interních materiálů společností)

Účet	Vykazující společnost	Částka (v tis. Kč)
311 - Pohledávky z obchodních vztahů	XYZ	57
311 - Pohledávky z obchodních vztahů	ABC	1 709
Vzájemné pohledávky celkem		1 766

Z tabulky č. 7 lze vyčíst, že společnosti XYZ a ABC mezi sebou mají pouze jeden typ pohledávek, a to pohledávky z obchodních vztahů. Tyto pohledávky plynou především z poskytování služeb, zřídka pak z prodeje výrobků. Vzájemné pohledávky činily celkem 1 766 tis. Kč.

Oproti vzájemným pohledávkám vznikly také vzájemné závazky. Informace o jejich výši podává tabulka č. 8.

Tabulka 8 Vzájemné závazky (vlastní zpracování dle interních materiálů společností)

Účet	Vykazující společnost	Částka (v tis. Kč)
321 - Závazky z obchodních vztahů	XYZ	1 709
321 - Závazky z obchodních vztahů	ABC	57
Vzájemné závazky celkem		1 766

Stejně jako tomu bylo u pohledávek, také vzájemné závazky mezi společnostmi vznikaly pouze z obchodních vztahů. Vzájemné závazky činily celkem 1 766 tis. Kč.

Má-li jedna společnost vůči druhé závazek, musí mít druhá společnost vůči první pohledávku. Vzájemné pohledávky a závazky se tedy musí rovnat. Toto tvrzení bylo ověřeno pomocí tabulky č. 9.

Tabulka 9 Porovnání vzájemných pohledávek a závazků (vlastní zpracování dle interních materiálů společností)

Vzájemné pohledávky			Vzájemné závazky		
Vykazující společnost	Účet	Částka (v tis. Kč)	Vykazující společnost	Účet	Částka (v tis. Kč)
XYZ	311	57	XYZ	321	1 709
ABC	311	1 709	ABC	321	57
Celkem		1 766	Celkem		1 766

Tabulka č. 9 zobrazuje porovnání vzájemných pohledávek a závazků. Ověření totožné výše je vhodné provést i z hlediska rizika vzniku chyby při přepisu hodnot. Bylo zjištěno, že pohledávky a závazky se sobě rovnají.

Majetkové účasti

Vyloučení majetkové účasti je důležité z toho důvodu, že mateřská společnost má ve své individuální rozvaze zanesenou hodnotu podílu, a prostřednictvím konsolidace by se k němu připočetla část základního kapitálu dceřiné společnosti, což je nežádoucí. Tyto dvě položky je nutné proti sobě vyloučit.

Tabulka č. 10 zachycuje informace, potřebné k výpočtu nominální výše podílu v ovládané společnosti.

Tabulka 10 Podíl v ovládané společnosti ABC (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)

(v tis. Kč)	ZK	Výše podílu	PC	Ocenění k 31. 12. 2017
ABC	10 000	100 %	10 000	1 800
Mateřská společnost XYZ	-	-	10 000	1 800

Z tabulky č. 10 lze vidět, že společnost XYZ je stoprocentním vlastníkem společnosti ABC, což se od jejího vzniku nezměnilo. Základní kapitál však od té doby vzrostl na 10 000 tis. Nominální výše podílu je tedy v případě společnosti ABC 10 000 tis. Kč. Majetková součást bude vyloučena ve výši hodnoty finančního majetku k 31. 12. 2017, tedy v hodnotě 1 800 tis.

Zároveň je nutné zohlednit odpovídající část v pasivech v podobě Oceňovacího rozdílu z přecenění majetku a závazků. Výpočet rozdílu demonstruje následující tabulka č. 11.

Tabulka 11 Majetkové vztahy (vlastní zpracování dle výkazů společností)

Řádek	Částka (v tis. Kč)
Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	1 800
Konsolidační rozdíl	0
Majetkové účasti Celkem	1 800
Oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků	- 8 200

Majetková účast se tedy vypočte jako:

$$\text{Majetkové účasti} = \text{Podíly ovládaná nebo ovládající osoba} - \text{KR}$$

$$\text{Oceňovací rozdíl} = \text{Ocenění k 31. 12. 2017} - \text{PC}$$

$$\text{Oceňovací rozdíl} = 1\,800 \text{ tis.} - 10\,000 \text{ tis.}$$

Oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků vznikl ve výši – 8 200 tis.

Vzájemné výnosy a náklady

V rámci skupiny vznikají kromě vzájemných pohledávek a závazků logicky také vzájemné výnosy a náklady. I ty je třeba z konsolidované účetní závěrky vyloučit. Jejich přehled zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 12 Vzájemné výnosy (vlastní zpracování dle interních materiálů společností)

Položka	Vykazující společnost	Částka (v tis. Kč)
602 - Tržby z prodeje služeb	XYZ	697
648 - Ostatní provozní výnosy	XYZ	159
604 - Tržby za zboží	ABC	2
602 - Tržby z prodeje služeb	ABC	50 117
Vzájemné výnosy celkem		50 975

Tabulka č. 12 podává informace o vzájemných výnosech, které si mezi sebou společnosti odsouhlasily. Jejich celková výše je 50 975 tis. Kč.

Převážnou většinu výnosů tvoří Tržby z prodeje služeb. Vyplývá to z toho, že společnost ABC poskytuje společnosti XYZ služby v souvislosti se svou hlavní činností, kterou je oblast energií. Pod službami je rovněž skryto poskytování různých servisních prací, pronájem nářadí, což je činnost, jíž se společnost ABC rovněž věnuje, a podobně.

V tabulce č. 13 se nachází vzájemné náklady.

Tabulka 13 Vzájemné náklady (vlastní zpracování dle interních materiálů společností)

Položka	Vykazující společnost	Částka (v tis. Kč)
518 - Ostatní služby	ABC	697
548 - Ostatní provozní náklady	ABC	159
501 - Spotřeba materiálu	XYZ	63
502 - Spotřeba energie	XYZ	45 193
510 - Služby	XYZ	1 732
518 - Ostatní služby	XYZ	3 120
528 - Ostatní náklady	XYZ	5
548 - Ostatní provozní náklady	XYZ	6
Vzájemné náklady celkem		50 975

Co se vzájemných nákladů týče, nejvyšší položku zde ve spojitosti s poskytovanými službami tvoří položka Spotřeba energie. Jak již bylo vysvětleno výše, je tomu tak z toho důvodu, že společnost ABC poskytuje společnosti XYZ služby v oblasti energií, což je také její hlavní činností.

Kromě služeb ve formě poskytování energií poskytuje dceřiná společnost společnosti XYZ i další služby ve formě oprav a udržování a další s tím související náklady.

Vzájemné náklady tvoří celkem 50 975 tis. Kč.

Pro přehledné srovnání vzájemných výnosů a nákladů byla vytvořena následující tabulka. První část tabulky je věnována veškerým vzájemným nákladům, druhá část všem vzájemným výnosům.

Tabulka 14 Srovnání vzájemných výnosů a nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti)

Vzájemné náklady			Vzájemné výnosy		
Vykazující společnost	Položka výkazu	Částka (v tis. Kč)	Vykazující společnost	Položka výkazu	Částka (v tis. Kč)
XYZ	Spotřeba materiálu a energie	45 256	XYZ, ABC	Tržby z prodeje výrobků a služeb	50 814
XYZ, ABC	Ostatní služby	3 817	ABC	Tržby za prodej zboží	2
XYZ, ABC	Ostatní provozní náklady	170	XYZ	Ostatní provozní výnosy	159
XYZ	Služby	1732			
Celkem náklady		50 975	Celkem výnosy		50 975

Z tabulky č. 14 lze vidět, že vzájemné náklady se rovnaly vzájemným výnosům. Hodnota výnosů i nákladů po vzájemném odsouhlasení činila 50 975 tis. Kč.

Výsledný přehled úprav

V rámci kapitoly vyloučení vzájemných vztahů byly analyzovány vzájemné pohledávky a závazky, výnosy a náklady a v neposlední řadě je důležité neopomenout vyloučení majetkové účasti. Společnosti si mezi sebou vzájemné transakce odsouhlasují průběžně, formou speciálního softwaru a následně pak i sumárně za celé účetní období.

Bylo zjištěno, že je nutné vyloučit majetkovou účast ve výši 1 800 tis. Kč. V souvislosti s tím došlo také ke vzniku oceňovacího rozdílu ve výši - 8 200 tis. Kč.

Vzájemné pohledávky a závazky dosáhly výše 1 766 tis. Kč.

Na závěr byly zjišťovány vzájemné výnosy a náklady. Vzájemné výnosy mají hodnotu 50 975 tis. Kč. Vzájemné náklady se vzájemným výnosům rovnají a jejich hodnota tedy dosahuje také výše 50 975 tis. Kč.

Vyloučení vzájemných vztahů je posledním krokem před sestavením samotných konsolidovaných výkazů. Následující kapitola jednotlivé úpravy ještě přehledně shrnuje a zobrazuje v konsolidovaných výkazech.

6.4.4 Shrnutí úprav

Před sestavením konsolidované rozvahy a výkazu zisku a ztráty je dobré si pro přehlednost shrnout jednotlivé úpravy individuálních položek výkazů, jenž byly detailně prováděny v předchozích kapitolách, do ucelené podoby. Vzhledem k tomu, že po datu účetní závěrky nedošlo k žádným významným událostem, projeví se zde pouze vzájemně vyloučené, od-souhlasené vztahy a další úpravy plynoucí z použité metody plné konsolidace.

Uvedené výkazy vycházejí z tabulek č. 2 a č. 4, které se zabývaly zahrnutím položek do rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Zde byl vypočten sloupec Konsolidace před úpravou, na něž je nyní navázáno.

V prvním sloupci následující tabulky se nachází sloupec Konsolidace před úpravou, jehož hodnoty jsou pomocí druhého sloupce s názvem Rozdíly upraveny na výsledné hodnoty, zobrazené v posledním sloupci, nesoucím název Konsolidace po úpravě. Poslední sloupec je zároveň sloupcem, obsahujícím konečnou výši položek konsolidovaných výkazů.

Tabulka 15 Shrnutí úprav konsolidované rozvahy (vlastní zpracování)

Položka (v tis. Kč)	Konsolidace před úpravou	Rozdíly	Konsolidace po úpravě
AKTIVA CELKEM	805 576	-3 566	802 010
Dlouhodobý majetek	398 630	-1 800	396 830
<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	3 130	0	3 130
<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	393 700	0	393 700
<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	1 800	-1 800	0
<i>Konsolidační rozdíl</i>	-	0	0
Oběžná aktiva	404 254	-1 766	402 488
<i>Zásoby</i>	179 345	0	179 345
<i>Pohledávky</i>	182 848	-1 766	181 082
<i>Krátkodobý finanční majetek</i>	0	0	0
<i>Peněžní prostředky</i>	42 061	0	42 061
Časové rozlišení	2 692	0	2 692
PASIVA CELKEM	805 576	-3 566	802 010
Vlastní kapitál	595 757	-1 800	593 957
<i>Základní kapitál</i>	140 000	-10 000	130 000

<i>Kapitálové fondy</i>	78 073	8 200	86 273
<i>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</i>	335 256	10 000	345 256
<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</i>	42 428	-10 000	32 428
Cizí zdroje	206 483	-1 766	204 717
Rezervy	19 830	0	19 830
Závazky	186 653	-1 766	184 887
<i>Dlouhodobé závazky</i>	51 189	0	51 189
<i>Krátkodobé závazky</i>	135 464	-1 766	133 698
Časové rozlišení pasiv	3 336	0	3 336

Aktiva i pasiva byla upravena v celkové výši o 3 566 tis. V první řadě došlo v rámci dlouhodobého majetku k vyloučení podílu, spadajícího konkrétně pod dlouhodobý finanční majetek. Úprava byla provedena ve výši 1 800 tis. Další úprava se týká vyloučení vzájemných pohledávek. Společnosti mezi sebou mají pouze jeden typ pohledávek, a to pohledávky z obchodních vztahů.

Dlouhodobý majetek byl upraven o 1 800 tis., oběžná aktiva o 1 766 tis., dohromady tedy zmiňovaných 3 566 tis.

V pasivech bylo nutné vyloučit základní kapitál dceřiné společnosti v plné výši. Prostřednictvím položky Kapitálové fondy byl vyloučen oceňovací rozdíl, jehož výpočet je uveden v předchozích kapitolách. Výsledek hospodaření minulých let byl upraven o hodnotu, jenž navýšila nerozdělený zisk, tedy o 10 000 tis. Výše úpravy výsledku hospodaření běžného období vychází z upraveného výkazu zisku a ztráty.

Cizí zdroje byly prostřednictvím položky Krátkodobé závazky upraveny o hodnotu vzájemných závazků. Jejich výše byla shodná s výší vzájemných pohledávek, tedy 1 766 tis.

Vlastní kapitál byl v součtu upraven o 1 800 tis., cizí zdroje pak o 1 766 tis., což v součtu znamená úpravu o 3 566 tis.

Kontrola správnosti je opět provedena porovnáním výše aktiv a pasiv. Výsledek zobrazuje tabulka č. 14.

(v tis. Kč)	Původní hodnota	Rozdíl	Výsledná hodnota
Aktiva	805 576	-3 566	802 010
Pasiva	805 576	-3 566	802 010

Kontrola správnosti prokázala, že aktiva a pasiva jsou si po úpravách rovny. Obojí dosahují výše 802 010 tis.

V následující tabulce jsou shrnuty úpravy konsolidovaného výkazu zisku a ztráty. Formát je shodný s tabulkou shrnující úpravy konsolidované rozvahy.

Tabulka 16 Shrnutí úprav konsolidovaného výkazu zisku a ztráty (vlastní zpracování)

Položka (v tis. Kč)	Konsolidace před úpravou	Rozdíly	Konsolidace po úpravě
Tržby z prodeje výrobků a služeb	938 195	-50 814	887 381
Tržby za prodej zboží	153	-2	151
Výkonová spotřeba	705 623	-50 805	654 818
Náklady vynaložené na prodané zboží	120	0	120
Spotřeba materiálu a energie	610 556	-45 256	565 300
Služby	94 947	-5 549	89 398
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-19 542	0	-19 542
Aktivace (+/-)	0	0	0
Osobní náklady	159 344	0	159 344
Úpravy hodnot v provozní oblasti	37 291	0	37 291
Ostatní provozní výnosy	9 838	-159	9 679
Ostatní provozní náklady	21 662	-170	21 492
Konsolidovaný provozní výsledek hospodaření	43 808	0	43 808
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	10 000	-10 000	0
Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0	0
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0	0
Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0	0
Výnosové úroky a podobné výnosy	2	0	2
Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0	0
Nákladové úroky a podobné náklady	318	0	318
Ostatní finanční výnosy	3 503	0	3 503
Ostatní finanční náklady	6 786	0	6 786
Konsolidovaný finanční výsledek hospodaření (+/-)	6 401	-10 000	-3 599
Konsolidovaný výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	50 209	-10 000	40 209
Daň z příjmů	7 781	0	7 781
Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	42 428	-10 000	32 428

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty byl upraven o veškeré vzájemné výnosy a náklady. Provozní výnosy byly upraveny o 50 975 tis. Jednalo se úpravu v Tržbách za prodej výrobků a služeb, reprezentovanou především tržbami za poskytnuté služby, a v Tržbách za prodej výrobků. Dále byly vyloučeny vzájemné výnosy, evidované v rámci ostatních provozních výnosů.

Podíly na zisku ovládaných společností byly vyloučeny v plné výši prostřednictvím položky Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly.

Náklady byly vyloučeny v hodnotě, jenž byla odsouhlasena v rámci vzájemných vazeb, tedy o 50 975 tis. Z největší části jsou vzájemné náklady reprezentovány spotřebou energií a ostatními poskytovanými službami.

Z výše uvedených úprav byl získán nový výsledek hospodaření ve výši 32 428 tis.

6.5 Konsolidované výkazy

Vrcholným aktem celého projektu je sestavení konsolidované účetní závěrky. Pro účely této diplomové práce se účetní závěrka skládá z rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Jmenované výkazy poskytují mateřské společnosti základní přehled, který si od projektu slibovala. Součástí konsolidované účetní závěrky bývá i příloha, která však není součástí této diplomové práce, vzhledem k tomu, že konsolidovaná účetní závěrka prozatím společností XYZ není povinně sestavována. Větší konsolidační celky sestavují i konsolidovaný přehled o peněžních tocích či přehled o změnách vlastního kapitálu.

Podobu konsolidovaných účetních výkazů stanovuje primárně zákon o účetnictví, který stanovuje podobu individuálních účetních výkazů. Pro účely konsolidace se pouze upraví o položky, uvedené ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. v části, týkající se konsolidované účetní závěrky.

6.5.1 Konsolidovaná rozvaha

Rozvaha je jedním ze základních výkazů v účetnictví, ať už se jedná o individuální či konsolidovanou. Účetní jednotce poskytuje základní přehled o majetku a závazcích. Konsolidovaná rozvaha se od klasické, individuální, liší v tom, že je sestavena za skupinu podniků.

Detailní podobu konsolidované rozvahy nspecifikuje žádný předpis, jako je tomu u individuální rozvahy. Český účetní standard č. 020 pouze říká, že musí zahrnovat všechny položky, které jsou označeny velkými písmeny abecedy a římskými číslicemi. Navíc je však

doplněna o položky uvedené ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. pro podnikatele, tedy o výši konsolidačního rozdílu, menšinový vlastní a základní kapitál, menšinové fondy a výsledek hospodaření, cenné papíry a podíly v ekvivalenci a podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci. Konsolidovaná rozvaha je uvedena v PŘÍLOZE I. Pro účely této diplomové práce byla rozvaha sestavena dle vzoru pro konsolidované výkazy, uvedeného v příloze publikace Konsolidovaná účetní závěrka autorů Loji a Jonáše z roku 2017.

6.5.2 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty tvoří spolu s rozvahou dvojici základních a nejvíce sledovaných výkazů v účetnictví. Podává přehled o výnosech a nákladech za uplynulé období. Z rozdílu výnosů a nákladů vzniká výsledek hospodaření, který je spojnicí výkazu zisku a ztráty a rozvahy.

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty se z velké části podobá výsledovce za jeden podnik. Povinně musí zahrnovat položky označené velkými písmeny abecedy a římskými číslicemi. Je však doplněn o výši konsolidačního rozdílu a menšinové podíly na výsledku hospodaření v ekvivalenci.

Je důležité upozornit na to, že v práci bylo abstrahováno od výpočtu odložené daně, jelikož společnost není kótována na burze a nevyplácí dividendy. Navíc, jak již bylo několikrát zmíněno, práce pro ni má pouze informativní charakter.

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty je uveden v PŘÍLOZE II. Pro účely této diplomové práce byl výkaz zisku a ztráty sestaven dle vzoru pro konsolidované výkazy, uvedeného v příloze publikace Konsolidovaná účetní závěrka autorů Loji a Jonáše z roku 2017. Výkazy pro společnost XYZ nejsou až tak stěžejní, proto byla zvolena tato varianta. Klíčový je pro ni postup, prostřednictvím něhož jsou výsledné hodnoty získány.

6.6 Zhodnocení projektu

Následující část práce je věnována celkovému zhodnocení projektu. Projektem bylo sestavení konsolidované účetní závěrky ve zvolené společnosti, nazývané pro tyto účely XYZ. Společnost XYZ se tímto způsobem chtěla dozvědět, co sestavení konsolidované účetní závěrky obnáší.

V současné době se nachází v pozici konsolidované účetní jednotky, kdy pouze poskytuje podklady, avšak konsolidovanou účetní závěrku sama nesestavuje, protože tak za ni činí jí nadřazená společnost. XYZ je však sama vlastníkem, prozatím jedné, dceřiné společnosti.

V případě, že by došlo k rozšíření či jinému aktu, jenž by vyvolal povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku samotnou společností XYZ, použila by tuto diplomovou práci jako návod k tomu, jak v takové situaci přibližně postupovat.

Následující kapitoly se zabývají přínosy, riziky a náklady projektu. Zároveň je zde zmíněn časový harmonogram, s nímž je dobré se předem seznámit například při stanovování závazných termínů. Každý projekt, stejně jako každé obyčejné rozhodnutí sebou nese jak klady v podobě přínosů, tak zápory, v podobě rizik. Vždy je důležité si uvědomit, zda při zvolené alternativě budou převažovat spíše pozitiva, nebo bude lepší zvolit jiné řešení, protože převažují negativa.

6.6.1 Přínosy projektu

Pro společnost XYZ je jednoznačně největším přínosem celého projektu získání informací o tom, co proces sestavení konsolidované účetní závěrky obnáší a co všechno předchází sestavení konsolidovaných účetních výkazů. Zároveň získala povědomí o časové náročnosti celého procesu, čemuž se blíže věnuje kapitola Časový harmonogram projektu.

Bylo zjištěno, že díky tomu, že obě společnosti jsou součástí jedné skupiny, mají zásadní věci nastaveny stejně, čímž odpadá nutnost různých úprav, které by musely být při nedodržení stejné systematiky prováděny navíc. Pozitivní je v této souvislosti také fakt, že minimálně na čtvrtletní bázi jsou odsouhlasovány vzájemné vazby, takže společnosti by v případě potřeby sestavit konsolidovanou účetní závěrku nemusely tyto transakce složitě dohledávat.

Odsouhlasování vzájemných vazeb dává navíc vedení společnosti možnost kontrolovat a efektivně řídit vnitroskupinové transakce. Jejich výše by se při sestavování pouhých individuálních účetních závěrek za každý z podniků detailněji nezkoumala, nebo by za nepřítomnosti analytických účtů zanikla mezi ostatními transakcemi.

S výše uvedeným souvisí také další, neopominutelný přínos, který projekt sestavení konsolidované účetní závěrky přinesl. Jedná se o získání komplexních informací, které nejsou zkresleny vzájemnými vazbami. Konsolidující společnost tak získává reálnou představu o ekonomické situaci skupiny. Konsolidovaná účetní závěrka tedy slouží jako podklad pro případné zhodnocení finanční výkonnosti skupiny, na jehož základě je posléze řízena celá skupina.

Celkově lze konstatovat, že sestavení konsolidované účetní závěrky společnosti může přinést vesměs spíše samá pozitiva. Jejím sestavením v podstatě nic neriskuje, pouze získá větší přehled. Největší investicí je v tomto případě čas, strávený přípravou podkladových materiálů a následně sestavením samotných výkazů. Výraznou úsporou v této oblasti by byl adekvátní software.

6.6.2 Rizika projektu

Kromě pozitivních dopadů sebou nese prakticky každý projekt také svou negativní stránku v podobě rizik. Jelikož jsou rizika často spojena s vynaložením dodatečných nákladů, bude tato kapitola zčásti věnována i nákladům. Náklady následně detailněji rozebere i samostatná kapitola.

V případě konsolidované účetní závěrky se riziko pojí především s možností vzniku chyby. Vznik chyby může být zapříčiněn hned několika aspekty. Prvním z nich je přepis či vynechání. K tomu aby na projektu bylo možné začít pracovat bylo nutné si přepsat údaje výkazů z výroční zprávy do Excelu, ve kterém byly následně dále zpracovávány. Již v tomto bodě hrozí riziko vzniku chyby. Případný nesoulad by ale měl být odhalen, protože byla provedena kontrola rovnosti aktiv a pasiv. I v rámci výkazu zisku a ztráty bylo provedena zpětná kontrola, přesto je vhodné mít riziko vzniku chyby v této oblasti na paměti.

Dalším hlediskem, ze kterého je třeba na vznik chyby pohlížet, je matematické hledisko. Zde by mohlo dojít ke vzniku početní chyby, která by výsledné hodnoty mohla natolik zkreslit, že by nepodávaly věrný a poctivý obraz. I prostřednictvím použití Excelu může k chybě tohoto typu dojít, a to zadáním nesprávného vzorce či sečtením nesprávných buněk a podobně.

Další skupina chyb by se dala charakterizovat slovem neúplnost. Chyba tohoto druhu je typická pro fázi vylučování vzájemných transakcí, kdy lze snadno některé transakce opomenout, obzvláště v případě, že si firmy vzájemné vazby neevidují efektivním způsobem nebo si je nijak zvláště pečlivě neodsouhlasují. Co se týče zvolené společnosti, toto riziko je naštěstí minimální, a při dodržení minimálně stejných postupů, jaké jsou nastaveny nyní tomu tak i zůstane. Vynechání, byť jen jediné, vzájemné transakce by narušilo celý smysl konsolidované účetní závěrky, která by tím pádem neměla takovou vypovídací schopnost, jaká je od ní očekávána a pro niž je sestavována. V této souvislosti doporučuji vést si minimálně analytické účty, pomocí nichž by bylo možné snadno rozeznat, vůči komu byla daná účetní operace provedena a vzájemné transakce za jednotlivými subjekty by tak byly snáze

dohledatelné. Zvláště pokud skupina čítá vícero podniků, hrozí riziko nepřehlednosti a následného opomnění některých vztahů, což v má konečném důsledku za následek nekompletní konsolidaci.

Mateřská společnost na začátku sestavuje konsolidační směrnici, závaznou pro všechny podniky ve skupině. I zde lze spatřit riziko v podobě nedodržení této normy ze strany konsolidovaných jednotek. Příkladem může být pouhé nedodržení stanovených termínů. Pozdním dodáním potřebných podkladů hrozí uspěchání veškerých procedur, což v konečném důsledku může vést až k chybnému sestavení konsolidovaných účetních výkazů.

Konsolidované účetní výkazy podávají informace o skupině podniků jako by se jednalo o jeden celek. Tento fakt může mít pozitivní, ale i negativní stránku. Pozitivní dopad byl vysvětlen v předchozí kapitole. Negativním se stává v případě, že je o skupině rozhodováno jako o celku bez ohledu na individuální potřeby jednotlivých podniků. Na ty je třeba za žádných okolností nezapomínat a vždy na ně brát ohled.

Sestavování konsolidované účetní závěrky není běžnou záležitostí, prováděnou na denní bázi v každém podniku. Rizikem je proto také neznalost této problematiky. Vyhnout se tomuto riziku lze prostřednictvím školení příslušných zaměstnanců. Pokud by se společnost v souvislosti s nedostatečnou znalostí konsolidací rozhodla tuto záležitost svěřit externí firmě, hrozí zde riziko úniku dat a zároveň to znamená vynaložení dalších nákladů.

Celkově vzato by případný nesoulad měl být odhalen v nejzazší formě auditorem. Následkem by kvůli opravě nalezených chyb byl další vynaložený čas, během něhož by se příslušný zaměstnanec musel konsolidaci znovu věnovat.

Závěrem lze k rizikům konstatovat, že pro společnost není rizikem sestavení konsolidované účetní závěrky jako takové, ale spíše chyby, ke kterým může během jejího sestavování snadno dojít. V tomto ohledu je třeba dbát zvýšené opatrnosti a pozornosti, aby výsledný efekt, jenž je od konsolidované účetní závěrky očekáván neměl opačný dopad.

6.6.3 Náklady projektu

Jak již bylo naznačeno v rámci předchozí kapitoly, kromě pozitivních dopadů a rizik sebou projekt přináší také náklady. Kromě nákladů očekávaných je dobré se připravit i na takové náklady, které by mohly potenciálně vzniknout.

V první řadě mohou vzniknout náklady, související s nedostatečnou kvalifikací zaměstnanců. Náklady vzniklé této souvislosti mohou být dvojího charakteru. Respektive by se

dalo říci, že společnost má v tomto případě možnost volby. První možností, jak problém odstranit je školení stávajících zaměstnanců. Pro tyto účely by bylo dobré z důvodu zastupitelnosti zaškolit minimálně dva zaměstnance účetního oddělení. Vzhledem k tomu, že konsolidace jsou úzce spojeny s legislativou, je třeba počítat s následným přeškolením, které probíhá zpravidla s odstupem jednoho roku.

Pro představu o cenovém rozpětí slouží následující příklad. Kurz s názvem *Základy konsolidace podle českých předpisů* je pořádán v Praze společností VOX a. s. Cena kurzu pro dva účastníky z téže společnosti na daném kurzu je v současné době 7 334 Kč. Zároveň je třeba zohlednit náklady související s cestou, případným ubytováním, atd. (VOX).

Školení obvykle, alespoň ze začátku, nebývá dostačující a společnosti nemají jinou možnost než využít navíc ještě možnost poradenství. I s tímto se logicky pojí další náklady, jejichž výše závisí na typu smlouvy. Poradenství může být poskytováno a fakturováno jednorázově. Druhou možností je sjednání si vlastního konzultanta, který bude placen bez ohledu na množství dotazů, a firmě bude neustále plně k dispozici. Náklady na obě varianty se pak odvíjí od individuální domluvy mezi společnostmi se zohledněním konkrétních potřeb.

Další možností, jak nedostatečnou kvalifikaci řešit je přenechání celé konsolidace externí společnosti. Hned v úvodu však nelze opomenout připomenutí rizika úniku dat. Zároveň je potřeba si uvědomit, že i když bude konsolidace v režii externí firmy, některý ze stávajících zaměstnanců bude v tomto ohledu muset s danou společností komunikovat a poskytovat jí potřebné podklady. I čas, který zvolený zaměstnanec tímto způsobem stráví je určitou formou nákladu. Informace o ceně této služby nejsou volně dostupné, vždy závisí na náročnosti a času.

Časovou a dovednostní náročnost celého procesu konsolidace lze zjednodušit pomocí výpočetní techniky. Zčásti se tak již děje, protože společnosti ve skupině používají specializovaný software k odsouhlasení vzájemných pohledávek a závazků, výnosů a nákladů. Investici do programu tohoto typu již tedy není nutné zvažovat.

Výrazným zefektivněním by bylo konsolidovanou účetní závěrku pomocí softwaru rovnou sestavit. SAP je nástroj, který touto možností disponuje. Je však nutné, aby účetní jednotky, spadající do konsolidace SAP používaly. Tento předpoklad je splněn u společnosti XYZ. Program by stačilo pouze rozšířit o požadovaný modul. Společnost ABC využívá pro své potřeby levnější alternativu. Otázkou tedy je, zda by v konečném důsledku byla nákladnější licence a ostatní související náklady na přechod dceřině (případně dceřiných) společností na

tak komplexní software, jako de SAP, nebo varianta převodu poskytnutých podkladů do požadované formy prostřednictvím zaměstnanců, v jejichž případě jsou náklady tvořeny mzdou, školeními atd.

Do nákladů se promítne také povinně prováděný audit. Auditorskou společnost zpravidla vybírá mateřská společnost. Cena auditu se pohybuje zhruba od 20 000 Kč – 130 000 Kč. Cena je pouze orientační. Závisí na zvolené auditorské společnosti, velikosti celku a dalších kritériích, které si auditorské společnosti stanovují.

6.6.4 Časový harmonogram projektu

Časový harmonogram slouží pro vytvoření snadné představy o tom, s jak dalekým předstihem je nutné se konsolidacím začít věnovat. Obrázek č. 7 shrnuje a názorně zobrazuje nejdůležitější milníky, se kterými se firma, ať už konsolidující nebo konsolidovaná, může setkat.



Obrázek 7 Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)

Jak lze vidět na obrázku č. 7, a jak z logiky věci vyplývá, vše začíná rozhodnutím sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Rozhodnutí může být dobrovolné, nebo povinné v návaznosti na legislativu. Jelikož je nutné sbírat podklady pro konsolidaci již během konsolidovaných období a konsolidovaná závěrka kromě běžného období zahrnuje i období minulé, je rozhodnutí datováno na polovinu roku 2015. Konkrétně tedy konec května 2015.

Ihned po tom, co se společnost pro sestavení konsolidované účetní závěrky rozhodne je potřeba vydat konsolidační směrnici. Směrnici je vhodné sestavit ještě během první poloviny roku, ve kterém se společnost pro konsolidaci rozhodla, aby se jí ostatní jednotky ve skupině mohly začít co nejdříve řídit. Nejzazší termín je proto stanoven na konec července roku 2015.

Následuje účetní období, za které je konsolidovaná účetní závěrka sestavována, tedy 1. 1. 2017 – 31. 12. 2017.

Dodání podkladů je v rámci skupiny, v níž se zvolená účetní jednotka nachází stanoveno poměrně přísně, a to již na konec února následujícího roku. Společnost XYZ v této tradici pokračuje a termín tak zůstává stejný, konkrétně tedy konec února 2018. Do tohoto data jsou dodávány jak individuální závěrky, tak podklady v podobě odsouhlasení vzájemných vztahů atd. Časový harmonogram je zakončen samotnou konsolidací, jež je datována na květen roku 2018.

7 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Závěr praktické části, je věnován závěrečnému zhodnocení zpracovávaného projektu a formulaci navrhovaných doporučení ve zpracovávané oblasti.

Diplomová práce na téma konsolidované účetní závěrky byla zpracována pro společnost XYZ, vlastníci jednu dceřinou společnost, označovanou jako ABC. Společnost XYZ je v současné době součástí významné skupiny podniků, a konsolidovanou účetní závěrku tak není povinna sestavovat. Důvodem, proč se o toto téma zajímá je příprava na situaci, kdy by se pro ni sestavení konsolidované účetní závěrky stalo povinností, například z důvodu rozšíření či osamostatnění. Tato práce tedy slouží pouze jako hrubý podklad, vytvářející povědomí o povinnostech spojených s problematikou konsolidací. Společnosti poslouží jako orientační dokument.

První doporučení platí nejen pro konsolidované a konsolidující společnosti, ale mělo by být pro snadnější orientaci dodržováno každou účetní jednotkou. Jedná se o používání analytických účtů, podle nichž bude snadno dohledatelné, za jakým subjektem byla daná transakce uskutečněna. Uvedené opatření by v rámci konsolidace mělo usnadnit proces odsouhlasení vzájemných vztahů. V současné době je k odsouhlasení vzájemných vztahů používán specializovaný software, který si požadovaná data stáhne přímo z účetního programu. Tento způsob doporučuji zachovat i nadále. Zároveň je vhodné, aby odsouhlasení proběhlo několika fázemi, přesněji řečeno, aby se na něm podílelo více subjektů. Tímto způsobem se sníží pravděpodobnost vzniku chyby v podobě vynechání některých transakcí a tak podobně.

Po tom, co je rozhodnuto o sestavení konsolidované účetní závěrky přichází další fáze v podobě tvorby konsolidační směrnice. Konsolidační směrnici je dobré vytvořit co nejdříve, aby se jejím zněním mohly zainteresované strany začít včas řídit. Konsolidační směrnice je forma vnitropodnikového dokumentu a její obsah je třeba nebrat na lehkou váhu. Měla by být zpracována s náležitou pečlivostí. V této oblasti proto doporučuji směřuje k řádnému sestavení konsolidační směrnice, jejíž podoba bude v pravidelných intervalech aktualizována na základě platné legislativy. Pro tyto účely je vhodné zvolit odpovědnou osobu, která bude mít úpravu a pravidelnou aktualizaci na starost.

Nerespektování nastavených pravidel a principů může mateřské společnosti způsobit potíže. Jejich dodržení si lze vymoci prostřednictvím nastavení udělení sankcí, popřípadě jiných postihů.

V momentě kdy se společnost pro konsolidaci rozhodne, nebo této povinnosti nabyde ze zákona, je potřeba si ověřit, zda má pro tyto účely dostatečné kapacity v podobě kvalitních zaměstnanců, zdatně ovládajících danou problematiku. I této oblasti je třeba věnovat náležitou pozornost. V první řadě doporučuji, aby konsolidace ve firmě ovládaly minimálně dvě osoby. První z nich by měla konsolidace plně ovládat. Druhá by pak měla mít v této souvislosti minimálně povědomí o tom, o co se vlastně jedná, jakým způsobem je to prováděno a co je k tomu potřeba zajistit. Důvodem je případná zastupitelnost a také pomocná ruka při některých úkonech.

Je žádoucí, aby bylo zaměstnancům zainteresovaným v konsolidacích umožněno absolvování kurzu, ve kterém by se na toto téma mohli dozvědět spoustu užitečných informací. Na úvodní kurz je vhodné navázat pravidelně se opakujícími školeními, kde je možné zkonkultovat nejasnosti, načerpat nové informace a aktivně reagovat na případné změny. Samotné vzdělání je dobré podpořit například prostřednictvím zakoupení odborné literatury či možnosti využít odborného konzultanta. Pomocí jmenovaných opatření se snižuje riziko vzniku chyby.

Konsolidace jsou ve většině případů složitým procesem s vysokou časovou náročností. V dnešní době však existují možnosti, jak si složité věci zjednodušit, a konsolidaci mezi ně lze zařadit též. Značnou úsporu úsilí by znamenalo pořízení takového software, jenž umí jednotlivé úkony spojené s konsolidovanou účetní závěrkou zjednodušit a zefektivnit. Této formy úspory se dá dosáhnout například prostřednictvím příslušného modulu k systému SAP, avšak na úkor vynaložených nákladů. Výhodou použití této varianty namísto klasického nástroje ve formě Excelu je nižší riziko chybovosti, dostupnost online a především aktuálnost dat.

Sestavení konsolidovaných výkazů by pro mateřskou společnost nemělo být pouze zákonem určenou povinností abstrahující od jakékoli formy zpětné kompenzace. Úsilí, jenž je okolo konsolidace nutno vynaložit by se měla ve výsledku snažit využít ve svůj prospěch. Učinit tak může prostřednictvím provedení finanční analýzy, čímž získá kvalitní podklad pro řízení celé skupiny.

V případě rozšíření skupiny stojí za zvážení rozšíření konsolidovaných výkazů minimálně o konsolidovaný výkaz o peněžních tocích. Prostřednictvím tohoto výkazu by byla vytvořena bližší představa o finančních prostředcích skupiny. Mohla by být odhalena jejich reálná

potřeba či možnost poskytování výhodnějších půjček v rámci skupiny, než kdyby služba byla zprostředkována bankovními subjekty.

Celkově vzato má společnost XYZ k případné konsolidaci dobře nakročeno. Díky dodržování pravidel, stanovených pro skupinu, v níž se momentálně nachází, má minimálně povědomí o tom, jaké podklady je třeba v souvislosti s konsolidovanou účetní závěrkou poskytovat, respektive požadovat. Zároveň si tímto dovede udělat představu také o tom, jak požadovaná data evidovat, aby jejich poskytnutí bylo v konečné fázi co nejefektivnější.

Pokud by tedy skutečně došlo k situaci, kdy by společnost XYZ byla povinna konsolidovanou účetní závěrku sestavit, nepotýkala by se s nejasnostmi v základních bodech a svou pozornost by mohla věnovat řešení konkrétních záležitostí. Zpracovaný projekt společnosti pomohl vytvořit si o celém procesu bližší představu, i co se týče potenciálních rizik, přínosů a nákladů.

ZÁVĚR

Závěr práce patří zamyšlení nad splněním cíle, jenž byl stanoven na začátku. Hlavním cílem této diplomové práce bylo sestavení konsolidované účetní závěrky. Výsledným výkazům ale předchází poměrně velké množství úkonů, které je třeba provést.

Tématika konsolidací je jednou z nejsložitějších oblastí účetnictví. Zpočátku bylo nutné se seznámit s teoretickým základem, čehož bylo dosaženo provedením průzkumu literárních pramenů. Získané poznatky byly zpracovány do literární rešerše na téma konsolidací. Aplikace teoretických znalostí byla zhodnocena při práci na praktické části.

Projekt byl zpracováván pro zvolenou společnost, z důvodu vytvoření představy o tom, co sestavení konsolidované účetní závěrky obnáší, jaké úkony zahrnuje a na co by se společnost v případě jejího sestavování měla připravit. V současné době zvolená společnost nemá povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavovat, protože to činí jí nadřazená společnost. V budoucnu však zvažuje možnost osamostatnění či rozšíření, což by sebou mohlo přinést vznik této povinnosti. Popisem procesu, který vede k získání konsolidovaných výkazů a jejich následným sestavením bylo stanoveného cíle dosaženo.

Hlavním přínosem celé práce je především vytvoření základního podkladu, podle něhož se zvolená společnost může při samostatném sestavování konsolidované účetní závěrky řídit. Přínosná byla také část, věnovaná formulaci přínosů, nákladů, rizik a závěrečným doporučením. Společnost se tímto způsobem seznámila s různými situacemi, jenž by mohly v souvislosti s konsolidacemi nastat. Díky tomu se na tyto situace může dopředu připravit, a zvolit takovou cestu, která bude v dané situaci nejefektivnější.

Za jedno z nebezpečných avšak pravděpodobných rizik byla označena možnost dopuštění se chyby. Chybu lze způsobit jednoduše. Jejím vznikem je však narušen celý smysl konsolidované účetní závěrky, která pak nemusí podávat věrný a poctivý obraz za danou skupinu podniků. Zhodnocení a závěrečným doporučením je věnována samostatná kapitola.

Zpracovávané téma by v případě potřeby bylo možné rozšířit o způsob sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Díky tomu by se společnost mohla například snáze srovnávat s konkurenčními firmami.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- BALOUŠEK, Rudolf a kol., 2007. Podvojný účetnictví v bankách. 2., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 265 s. ISBN 978-80-7179-663-3.
- BAŘINOVÁ, Dagmar a Iveta VOZÁŇKOVÁ, 2005. Vyhodnocení a využití účetních výkazů pro manažery, společníky a akcionáře. Praha: Grada, 100 s. ISBN 80-247-1115-X.
- BOKŠOVÁ, Jiřina, 2013. Účetní výkazy pod lupou I.: Základy účetního výkaznictví. Praha: Linde, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- BŘEZINOVÁ, Hana, 2017. Rozumíme účetní závěrce podnikatelů. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 232 s. ISBN 978-80-7552-603-8.
- DUŠEK, Jiří, 2018. Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle. Osmé vydání. Praha: Grada, 224 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0867-1.
- FIREŠ, Bohuslav a Lubomír HARNA, 1997. Mezinárodní účetní standardy ; Konsolidovaná účetní závěrka. Praha: Balance, 398 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice, 13. ISBN 80-238-2349-3.
- HAKALOVÁ, Jana, 2010. Účetní závěrka a auditing. Brno: Tribun EU, 146 s. Knihovnicka.cz. ISBN 978-80-7399-144-9.
- HORNICKÁ, Renáta, Libor VAŠEK a kol, 2012. Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS. Praha: Wolters Kluwer, 348 s. ISBN 978-80-7357-969-2.
- HOVE, Mfandaidza Reuben, 2006. Consolidated Financial Statements: An International Perspective. Cape Town: Juta and Company, 258 s. ISBN 9780702171628.
- KOVANICOVÁ, Dana, 2005. Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS. 5. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- LANDA, Martin, 2006. Účetnictví podniku. 2. vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
- LOJA, Radka a Radek JONÁŠ, 2016. Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech. Praha: VOX, 156 s. ISBN 978-80-87480-52-6.
- MÜLLEROVÁ, Libuše, Vladimír KRÁLÍČEK a KOL., 2017. Auditing. Vydání 2. přepracované. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 387 s. ISBN 978-80-245-2233-3.
- NOVOTNÝ, Pavel, 2018. Účetnictví pro úplné začátečníky 2018. Dvanácté vydání. Praha: Grada, 208 s. ISBN 978-80-271-0870-1.

- PASEKOVÁ, Marie, 2007. Účetní výkazy v praxi. Praha: Kernberg, 210 s. ISBN 978-80-903962-6-5.
- PASEKOVÁ, Marie a kol., 2012. Implementace IFRS do malých a středních podniků. Praha: Wolters Kluwer ČR, 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ, 2016. Účetní závěrka Základ daně Finanční analýza: podnikatelských subjektů roku 2016. Osmé vydání. Praha: VOX, 192 s. ISBN 978-80-87480-50-2.
- PRATT, Jamie, c2014. Financial accounting in an economic context. 9. Hoboken: John Wiley, 738 s. ISBN 978-1-118-58255-8.
- PROKŮPKOVÁ, Danuše, 2016. Průvodce účetnictvím veřejných financí. 1. Praha: Český institut interních auditorů, 271 s. ISBN 978-80-86689-54-8.
- RŮČKOVÁ, Petra, 2015. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 5. Praha: Grada, 152 s. ISBN 978-80-247-5534-2.
- RYNEŠ, Petr, 2017. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2017. 17. aktualizované vydání. Praha: Anag, 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.
- SKÁLOVÁ, Jana a kol., 2018. Podvojný účetnictví 2018. Dvacáté čtvrté vydání. Praha: Grada, 192 s. ISBN 978-80-271-0868-8.
- SLÁDKOVÁ, Eva a Jiří STROUHAL, 2018. Účetnictví - Výkaznictví: podle českých právních předpisů. 2. aktualizované vydání. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 154 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-7357-434-5.
- STROUHAL, Jiří, 2011. Účetní závěrka. 2. Praha: Wolters Kluwer, 304 s. ISBN 978-80-7357-692-9.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2. Praha: Grada, 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.
- VOMÁČKOVÁ, Hana, 2002. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí: (vyšší účetnictví). Praha: Polygon, 359 s. ISBN 80-7273-065-7.
- VOMÁČKOVÁ, Hana, 2005. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (Vyšší účetnictví). 3. aktualizované vydání. Praha: POLYGON, 508 s. ISBN 8072731270.

ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ, 2013. Konsolidace účetních výkazů: Principy a praktické aplikace. Praha: Ekopress, 434 s. ISBN 978-80-86929-95-8.

LEGISLATIVA

ČESKO: Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, In: Sbíрка zákonů ČR. ročník 1991, částka 107. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.

ČESKO: Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, In: Sbíрка zákonů ČR. ročník 2002, částka 174. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>.

ČESKO, České účetní standardy pro podnikatele: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, In: Doplňené znění ve Finančním zpravodaji 1/2014 poř. č. 9-27, s. 12-35 (č.j. MF-123342/2013/28) od 1. ledna 2014. číslo 48.

SEZNAM ELEKTRONICKÝCH ZDROJŮ

ALTAXO: Komplexní služby pro podnikatele, 2015. In: Altaxo [online]. [cit. 2019-02-15]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/dane/metody-konsolidace-ucetni-zaverky>

HARNA, Lubomír, 2016, Konsolidační pravidla [online]. 9 [cit. 2019-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetni-servis.eu/wp-content/uploads/2016/10/Konsolida%C4%8Dn%C3%AD-pravidla.pdf>

JONÁŠ, Radek, 2016. Co je to konsolidační rozdíl?. Portál Pohoda [online]. [cit. 2019-02-21]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/co-je-to-konsolidacni-rozdil/>

KENTON, Will, 2018. Financial Statements. Investopedia [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/f/financial-statements.asp>

VOX: Kurzy, semináře, rekvalifikace [online]. Praha [cit. 2019-04-02]. Kurzy a semináře: Základy konsolidace podle českých předpisů. Dostupné z: <https://www.vox.cz/danove-a-ucetni-kurzy/kurz-zaklady-konsolidace-podle-ceskych-predpisu-0013.htm>

FIREMNÍ ZROJE

A, 2017. Výroční zpráva 2017. [s.1]: A

ABC, 2017. Výroční zpráva 2017. [s.1]: ABC

Historie společnosti, XYZ, a.s. [online]. [cit. 2019-03-05]. Dostupné z: Na webových stránkách firmy

O firmě, ABC s. r. o. [online]. [cit. 2019-03-05]. Dostupné z: Na webových stránkách firmy

XYZ, 2017. Výroční zpráva 2017. [s.1]: XYZ

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČÚS	České účetní standardy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KR	Konsolidační rozdíl
PC	Požizovací cena
ÚJ	Účetní jednotka
ÚZ	Účetní závěrka
VH	Výsledek hospodaření
VK	Vlastní kapitál
ZK	Základní kapitál

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Vztahy v rámci skupiny účetních jednotek (vlastní zpracování dle Müllerové, Králíčka a kol., 2017, s. 320).....	24
Obrázek 2 Metody konsolidace (vlastní zpracování dle Müllerové, Králíčka a kol., 2017, s. 322).....	34
Obrázek 3 Organizační struktura společnosti XYZ (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti).....	45
Obrázek 4 Organizační struktura společnosti ABC (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti).....	46
Obrázek 5 Zjednodušené schéma koncernu (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti A).....	47
Obrázek 6 Konsolidační celek (vlastní zpracování)	60
Obrázek 7 Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)	81

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Konsolidační celek (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)	59
Tabulka 2 Zahrnutí individuální rozvahy do konsolidované rozvahy (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)	61
Tabulka 3 Kontrola rovnosti aktiv a pasiv (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností).....	62
Tabulka 4 Zahrnutí individuální výsledovky do konsolidované výsledovky (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností)	63
Tabulka 5 Kontrola rovnosti výsledku hospodaření (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností).....	64
Tabulka 6 Hodnoty pro výpočet konsolidačního rozdílu (vlastní zpracování dle interních informací společností)	65
Tabulka 7 Vzájemné pohledávky (vlastní zpracování dle interních materiálů společností).....	67
Tabulka 8 Vzájemné závazky (vlastní zpracování dle interních materiálů společností).....	68
Tabulka 9 Porovnání vzájemných pohledávek a závazků (vlastní zpracování dle interních materiálů společností)	68
Tabulka 10 Podíl v ovládané společnosti ABC (vlastní zpracování dle výročních zpráv společností).....	69
Tabulka 11 Majetkové vztahy (vlastní zpracování dle výkazů společností)	69
Tabulka 12 Vzájemné výnosy (vlastní zpracování dle interních materiálů společností).....	70
Tabulka 13 Vzájemné náklady (vlastní zpracování dle interních materiálů společností)	70
Tabulka 14 Srovnání vzájemných výnosů a nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů společností).....	71
Tabulka 15 Shrnutí úprav konsolidované rozvahy (vlastní zpracování)	72
Tabulka 16 Shrnutí úprav konsolidovaného výkazu zisku a ztráty (vlastní zpracování)	74

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: KONSOLIDOVANÁ ROZVAHA	95
PŘÍLOHA P II: KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY.....	97

PŘÍLOHA P I: KONSOLIDOVANÁ ROZVAHA

Konsolidovaná rozvaha k 31. 12. 2017			
Údaje jsou uvedeny v tis. Kč			
Označení	AKTIVA	Běžné období	Minulé období
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	396 830	299 779
<i>B. I.</i>	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	3 130	1 673
<i>B. II.</i>	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	393 700	298 106
<i>B. III.</i>	<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	0	0
<i>B. III. 1</i>	<i>Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	0	0
<i>B. IV.</i>	<i>Kladný/záporný konsolidační rozdíl</i>	0	0
<i>B. V.</i>	<i>Cenné papíry a podíly v ekvivalenci</i>	0	0
C.	Oběžná aktiva	402 488	408 084
<i>C. I.</i>	<i>Zásoby</i>	179 345	139 725
<i>C. II.</i>	<i>Pohledávky</i>	181 082	116 612
<i>C. III.</i>	<i>Krátkodobý finanční majetek</i>	0	0
<i>C. IV.</i>	<i>Peněžní prostředky</i>	42 061	151 747
D.	Časové rozlišení aktiv	2 692	4 649
*	AKTIVA CELKEM	802 010	712 512
Označení	PASIVA	Běžné období	Minulé období
A.	Vlastní kapitál	593 957	571 528
<i>A. I.</i>	<i>Základní kapitál</i>	130 000	130 000
<i>A. II.</i>	<i>Ážio a kapitálové fondy</i>	86 273	86 273
<i>A. II. 2. 6.</i>	<i>Kurzové rozdíly z konsolidačních úprav</i>	0	0
<i>A. III.</i>	<i>Fondy ze zisku</i>		0
<i>A. III. 3.</i>	<i>Konsolidační rezervní fond</i>	0	0
<i>A. IV.</i>	<i>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</i>	345 256	293 035
<i>A. V.</i>	<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) bez menšinových podílů</i>	32 428	62 220
<i>A. V. 2.</i>	<i>Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (+/-)</i>	0	0
<i>A. VI.</i>	<i>Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)</i>	0	0
B. + C.	Cizí zdroje	204 717	137 373
B.	Rezervy	19 830	24 934
C.	Závazky	184 887	115 674
<i>C. I.</i>	<i>Dlouhodobé závazky</i>	51 189	8 313
<i>C. II.</i>	<i>Krátkodobé závazky</i>	133 698	104 126
D.	Časové rozlišení pasiv	3 336	3 611

E.	Menšinový vlastní kapitál	0	0
<i>E. I.</i>	<i>Menšinový základní kapitál</i>	0	0
<i>E. II.</i>	<i>Menšinové kapitálové fondy</i>	0	0
<i>E. III.</i>	<i>Menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let</i>	0	0
<i>E. IV.</i>	<i>Menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období</i>	0	0
*	PASIVA CELKEM	802 010	712 512

PŘÍLOHA P II: KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017			
Údaje jsou uvedeny v tis. Kč			
Označení		Běžné období	Minulé období
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	887 381	832 716
II.	Tržby za prodej zboží	151	103
A.	Výkonová spotřeba	654 818	560 034
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-19 542	-243
C.	Aktivace (-)	0	0
D.	Osobní náklady	159 344	145 893
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	37 291	38 270
III.	Ostatní provozní výnosy	9 679	8 263
F.	Ostatní provozní náklady	21 492	20 583
*	Provozní výsledek hospodaření	43 808	76 526
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	2	219
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	318	268
VII.	Ostatní finanční výnosy	3 503	1 453
K.	Ostatní finanční náklady	6 786	1 820
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-3 599	-416
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	40 209	76 110
L.	Daň z příjmů	7 781	13 890
L. 1.	Daň z příjmů splatná	8 096	15 172
L. 2.	Daň z příjmu odložená (+/-)	-315	-1 282
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	32 428	62 220
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	32 428	62 220
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	897 211	841 082

VIII.	Zúčtování záporného konsolidačního rozdílu	0	0
****	Menšinové podíly na výsledku hospodaření	0	0
****	Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci	0	0
*****	Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období bez menšinových podílů	32 428	62 220