

Projekt sestavení konsolidované účetní závěrky společnosti XY

Bc. Michal Halaška

Diplomová práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Michal HALAŠKA**
Osobní číslo: **M10800**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt sestavení konsolidované účetní závěrky společnosti XY**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů se zaměřením na konsolidovanou účetní závěrku a metodiku jejího sestavení.

II. Praktická část

- Analyzujte proces zpracování účetních informací ve společnosti XY.
- Navrhněte projekt sestavení konsolidované účetní závěrky uvedené společnosti.
- Zhodnoťte ekonomické přínosy a rizika projektu a zformulujte závěrečná doporučení pro společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

AMBROŽ, J. 1. Účetní závěrka po novele veřejných financí. 1. vyd. Praha: Koršach, 2008. 168 s. ISBN 978-80-86296-18-0.

KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový, koncept. 5. vyd. Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 8072731297.

MÜLLEROVÁ, L. Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) s komentářem. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 552 s. ISBN 978-80-7357-289-1.

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011. 11. vyd. Ostrava: ANAG, 2011. 1032 s. ISBN 978-80-7263-633-4.

SEDLÁČEK, J. Účetnictví pro manažery. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2005. 228 s. ISBN 80-247-1195-8.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Karel Šteker, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 18. června 2012
Termín odevzdání diplomové práce: 13. srpna 2012

Ve Zlíně dne 18. června 2012


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové 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 obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² 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, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ 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, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracoval samostatně a použité informační zdroje jsem citoval;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 12.8. 2012



⁴ 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, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídně k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Předmětem diplomové práce je sestavení konsolidované účetní závěrky skupiny podniků. V teoretické části je zkompletován průzkum literárních pramenů se zaměřením na účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku, základní východiska pro popsání konsolidačního celku a metodiku sestavení jeho účetních výkazů. V praktické části se pokouším ověřit získané znalosti na vybrané společnosti XY. Cílem je provedení analýzy procesu zpracování účetních informací v této společnosti a následné sestavení konsolidovaných účetních výkazů. Výstupem této práce je zhodnocení ekonomických přínosů a rizik spojených s konsolidací a především zformulovaná závěrečná doporučení pro společnost.

Klíčová slova: Konsolidovaná účetní závěrka, skupina podniků, konsolidační metody, konsolidační pravidla, konsolidační rozdíl, vnitropodnikové vztahy

ABSTRACT

The subject of this Diploma's thesis is the preparation of consolidated financial statements of the concern group. In the theoretical part there is a summary of exploration of literary sources concentrated on financial statements, consolidated financial statements, basic themes of describing consolidated group and methodology of compile financial statements. I am trying to verify the acquired knowledge on XY company in the practical part. The aim is to analyze process of processing accounting informations in this company and compile consolidated financial statements. The outcome of this thesis leans on rating of economics benefits and risks relevant to consolidated financial statements and final recommendations formulated for company.

Keywords: Consolidated financial statements, concern group, methods of consolidation, consolidation rules, consolidation difference, intercompany transactions

Poděkování

Na tomto místě bych rád vyjádřil díky vedoucímu mé diplomové práce panu Ing. Karlu Štekerovi, Ph.D. za cenné rady, odborné vedení a čas při zpracovávání této práce.

Poděkování rovněž patří paní Hedě Kadešové, osobě zodpovědné za každoroční sestavení konsolidovaných účetních výkazů ve společnosti XY, za spolupráci, poskytnutí veškerých potřebných podkladů a informací a zejména za odborné konzultace.

Motto

Lidé se obávají neznáma. Jest pravda, že každé opuštění starého znamená nejistotu - skok do tmy. Avšak kdo chce pomoci sobě a jiným, musí opustit dobré, aby mohl vybojovat lepší. Nesmí držeti pevně vrabce v hrsti jen proto, že je lepší než holub na střeše. Bez odvahy ke změně není zlepšení, a tak není ani blahobytu!

(Tomáš Baťa)

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	13
1.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PRO PODNIKATELE.....	14
1.2 PROCES ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	14
1.2.1 Přípravné práce.....	15
1.2.2 Účetní uzávěrka.....	16
1.2.3 Sestavení účetní závěrky	16
1.2.4 Následné povinnosti	16
1.3 DRUHY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	17
1.3.1 Dle okamžiku sestavení.....	17
1.3.2 Dle rozsahu.....	18
2 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	19
2.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA KONSOLIDACE	20
2.2 KONCEPCE KONSOLIDACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ	20
2.2.1 Koncepce ekonomické jednotky	21
2.2.2 Vlastnická koncepce.....	21
2.2.3 Koncepce mateřského podniku	22
2.3 POSTUP PŘI KONSOLIDACI	22
2.4 KONSOLIDAČNÍ CELEK	23
2.4.1 Skladba konsolidačního celku.....	23
2.4.2 Systémy konsolidace	23
2.5 VYLOUČENÍ Z KONSOLIDACE.....	24
2.5.1 Osvobození mateřské podniku	25
2.5.2 Osvobození pro konsolidované účetní jednotky	25
2.6 KONSOLIDAČNÍ PRAVIDLA.....	26
2.7 KONSOLIDAČNÍ ROZDÍL	26
2.8 METODY A ZPŮSOBY KONSOLIDACE	27
2.8.1 Metoda plné konsolidace.....	27
2.8.2 Poměrná metoda konsolidace.....	28
2.8.3 Ekvivalenční metoda	29
2.9 VZÁJEMNÉ VZTAHY	29
2.10 KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ VÝKAZY	30
2.10.1 Konsolidovaná rozvaha	30
2.10.2 Konsolidovaná výsledovka	31
2.10.3 Příloha ke konsolidované účetní závěrce	32
2.10.4 Konsolidovaný přehled o peněžních tocích	33
2.10.5 Konsolidovaný přehled o změnách ve vlastním kapitálu.....	33
3 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	35
4 PŘEDSTAVENÍ MATEŘSKÉ SPOLEČNOSTI XY	36

4.1	IDENTIFIKAČNÍ ÚDAJE	36
4.2	Hlavní aktivity	36
4.3	KONCERN PODROBENÝ JEDNOTNÉMU ŘÍZENÍ.....	36
5	PROCES ZPRACOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ VEDOUcí KE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNí ZÁVĚRCE	39
5.1	ÚČETNí AGENDA.....	39
5.2	VNITŘNí KONTROLNí SYSTĚM.....	39
5.3	JEDNOTNÁ PRAVIDLA ÚČTOVÁNí.....	40
5.4	PROCES ÚČETNí ZÁVĚRKY	41
5.5	AUDIT	42
6	PROJEKT KONSOLIDACE	43
6.1	VYMEZENí KONSOLIDAČNíHO CELKU	43
6.1.1	Konsolidační celek	44
6.1.2	Společnosti vyloučené z konsolidace.....	44
6.1.3	Změny ve složení konsolidačního celku	44
6.2	KONSOLIDAČNí SMĚRNICE.....	45
6.3	TRANSFORMACE ÚDAJŮ Z INDIVIDUÁLNíCH ÚČETNíCH ZÁVĚREK	46
6.3.1	Začlenění individuálních položek rozvahy a výsledovky	47
6.3.2	Výpočet konsolidačních rozdílů a jeho odpis	51
6.3.3	Vyloučení vzájemných vztahů	57
6.3.4	Shrnutí úprav individuálních položek rozvahy a výsledovky	66
6.4	KONSOLIDOVANÉ ÚČETNí VÝKAZY	73
6.4.1	Konsolidovaná rozvaha	74
6.4.2	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty	74
6.4.3	Konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu.....	74
6.4.4	Konsolidovaný výkaz peněžních toků	75
6.4.5	Příloha ke konsolidované účetní závěrce	75
6.5	AUDIT KONSOLIDOVANÉ ZÁVĚRKY	75
6.6	EKONOMICKÉ PŘÍNOSY A RIZIKA PROJEKTU.....	75
6.6.1	Přínosy.....	76
6.6.2	Rizika	77
6.7	ZÁVĚREČNÁ ZHODNOCENí A DOPORUČENí	79
	ZÁVĚR	82
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	83
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	85
	SEZNAM OBRÁZKŮ	86
	SEZNAM TABULEK.....	87
	SEZNAM PŘÍLOH.....	89

ÚVOD

Každá forma podnikání by měla přinášet ekonomický užitek, který se často odvíjí od rozhodnutí managementu, kdy kvalita takto realizovaných rozhodnutí závisí na dostupných informacích. Právě kvůli rostoucímu významu informací vedení účetnictví, ač se mnohým může zdát zbytečnou až otravnou záležitostí, umožňuje vytvářet výkazy poskytující nejběžnější zdroj informací o finanční situaci podniku.

Jelikož žijeme ve 21. století, v době rozvinuté globální tržní ekonomiky, ve které je z důvodů rostoucí konkurence pro řadu podniků stále obtížnější jejich přežití a úspěch na trhu, vznikají s rozvojem podnikání a trhů množství nejrůznějších kapitálových propojení. K prorůstání podniků dochází formou akvizic a fúzí spolu se zakládáním dceřiných, přidružených popřípadě společných podniků. Výsledkem zmíněných aktivit je získání nebo vytvoření kontroly nad jinou firmou, aniž by došlo ke ztrátě její právní subjektivity. V takovém případě vznik mezipodnikových propojení nazýváme skupinou podniků.

Pro skupinu podniků plyne přes jejich odlišnost a různorodost jedna charakteristická společná vlastnost. Běžné účetnictví podniků ve skupině a jejich individuální závěrky se mohou jevit jako nedostačující a zavádějící zdroj informací. Je nutné sledovat vztahy mezi podniky i z pohledu jejich kapitálového propojení, a proto je potřeba sestavovat výkazy za celou skupinu, jako by se jednalo o jeden podnik, tedy konsolidovanou účetní závěrku. Ta je pak schopna podat komplexní obraz o finanční situaci celého uskupení prostřednictvím účetních výkazů.

Hlavním cílem diplomové práce je sestavení konsolidované účetní závěrky ve společnosti XY tak, aby konsolidace odpovídala zvolené metodě, a byly tak zajištěny podmínky podání věrného a poctivého obrazu o předmětu účetnictví a hospodářské situaci skupiny podniků.

V první části práce bude provedeno zpracování poznatků z literárních pramenů, české účetní legislativy a odborných článků se zaměřením na problematiku účetní závěrky podnikatelů, konsolidované účetní závěrky a metodiku jejího sestavení společně s dalšími důležitými informacemi, které přímo s konsolidací souvisejí.

Ve druhé části se pokusím ověřit nastudované znalosti v praxi na konkrétní zvolené společnosti XY. Nejdříve bude analyzován proces zpracování účetních informací, jemuž je potřeba porozumět v rámci vypracování jak individuální účetní závěrky, tak účetní závěrky

konsolidované. Stěžejní bude dále navržení projektu sestavení konsolidované účetní závěrky společnosti XY a jejich dceřiných společností. Projekt se bude zaměřovat především na vyloučení vzájemných interních transakcí uskutečněných mezi podniky vymezeného konsolidačního celku, neboť jsou nejnáročnější operací vlastního procesu konsolidace, a na dopady těchto konsolidačních úprav při sestavování konsolidovaných účetních výkazů.

Na základě získaných poznatků, provedené analýzy a navrženého projektu konsolidace uvedené společnosti budou poté zhodnoceny ekonomické přínosy a rizika sestavené konsolidované účetní závěrky a zformulovány závěrečná doporučení pro společnost.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Účetnictví je nástrojem, který pomocí účetních operací, zápisů ve vzájemných souvislostech, vazbách za použití účetních zásad, principů a metod zaznamenávání jednotlivých hospodářských operací umožňuje vytvořit správné, úplné, průkazné, srozumitelné, trvalé a přehledné výstupy, tedy rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu včetně jejich komentářů, tj. účetní závěrku (Sedláček, 2005).

Základnou pro sestavení účetní závěrky (dále jen ÚZ) jsou účetní knihy, ve kterých jsou zaúčtovány veškeré účetní případy za účetní období. Proto, aby mohly být účetní knihy a informace z nich vzaty jako základ účetních výstupů (rozvahy, výsledovky a přílohy), mají účetní jednotky (dále jen ÚJ) povinnost vést účetnictví tak, aby ÚZ sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření jako rozdílu mezi výnosy a náklady. Takové záznamy musejí být konfrontovány s realitou, kdy se po stránce věcné majetek spolu se závazky ověřují ve vazbě na jejich existenci, zda jsou po stránce časové zaznamenány do účetního období, se kterým věcně a časově souvisí, ale také po stránce správnosti a vhodnosti ocenění (Kovanicová, 2002).

Smyslem účetních výkazů je pak poskytnout informace o finančním stavu firmy pro potřeby různých subjektů přicházejících do kontaktu s firmou. Právě proto je třeba, aby v určitých intervalech byly informace běžného účetnictví shrnuty, a vytvořila se tak reálná představa o celkovém stavu majetku, závazků, nákladů a výnosů a hospodářském výsledku. Tento krok se děje prostřednictvím ÚZ, kterou lze tedy považovat za nejvýznamnější proces v účetnictví každé ÚJ (Landa, 2006).

Jak již bylo řečeno výše, základním kritériem při sestavení ÚZ je, aby účetnictví bylo vedeno tak, že ÚZ sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci ÚJ (Sedláček, 2005).

Na ÚZ lze pohlížet jako na soubor finančních výkazů tvořící nedílný celek rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy k ÚZ, jejichž podstatou je vypovídat o hospodaření společnosti za dané období, o změnách ve finanční pozici a o majetkových poměrech společnosti oceněných v peněžních jednotkách (Kovanicová, 2002).

Cílem ÚZ je pak vytvořit takový objem, strukturu a charakter informací užitečných širokému okruhu uživatelů účetních informací při tvorbě ekonomických rozhodnutí. Dále

umožňuje podat uživateli první informaci o způsobu řízení podniku, v jaké míře riskují manažeři při svém rozhodování, zda a do jaké míry akceptují zásadu opatrnosti, jestli zvažují i budoucí následky pro podnik či je zajímá pouze okamžitý efekt, jak je využíváno současných zisků atd. (Meritum, 2008).

Na informace uváděné v ÚZ jsou kladeny základní kvalitativní požadavky, aby byly spolehlivé, srozumitelné, srovnatelné a relevantní (Sedláček, 2005).

1.1 Právní úprava účetní závěrky pro podnikatele

V České republice se účetní závěrka sestavuje podle:

- právního rámce daného zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. (dále jen ZÚ),
- prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen VyZÚ),
- Českých účetních standardů pro podnikatele (dále jen ČÚS),
- vnitřních směrnic účetní jednotky (Ambrož, 2008).

Poněvadž účetní jednotky jsou podle ZÚ povinny zohlednit v ÚZ veškerá rizika a budoucí ztráty, musí se kromě samotných právních regulí vymezujících ÚZ řídit i daňovými zákony, konkrétně pak nejvíce zákonem o dani z příjmů, zákonem o dani z přidané hodnoty, zákonem o rezervách, aj. (Landa, 2006).

1.2 Proces účetní závěrky

Sestavení ÚZ lze považovat za vyvrcholení dlouhodobé a náročné práce ÚJ. Jedná se o složitý a kontinuální proces, který vyústí sestavením účetních výkazů (Ryneš, 2009).

Než však k sestavení ÚZ dojde, je nutné provést řadu komplexních, na sebe navazujících činností spočívajících v provedení inventarizace, řady analýz, uzavření účetních knih a následném sestavení účetních výkazů (Landa, 2006).

Je nutné, aby ÚJ veškeré činnosti pečlivě naplánovala, stanovila odpovědné osoby za jednotlivé etapy procesu ÚZ a měla vytvořený kvalitní vnitřní kontrolní systém podniku. Bez tohoto předpokladu je nepravděpodobné, že ÚZ bude podávat poctivý a věrný obraz o skutečnostech, které nastaly ÚJ během účetního období (Ryneš, 2009).

Pak by se dal zjednodušeně celý harmonogram ÚZ a prací s ní spojených ilustrovat a popsat podle obrázku č. 1 v následujících krocích:



Obr. 1: Průběh účetní závěrky (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007)

1.2.1 Přípravné práce

Zaúčtování účetních případů

Ve věcných a časových souvislostech se zaúčtují do účetní knihy veškeré hospodářské operace, které se staly v daném účetním období účetními případy, na základě zvolených účetních metod, stanovených pravidel a postupů a samotných účetních dokladů (Kovanicová, 2002).

Inventarizace

Jelikož cílem ÚZ je zabezpečit správnost a úplnost údajů v účetnictví, je nutné prokázat veškerý majetek a závazky podniku včetně oceňování a následného opravení (Sedláček, 2005).

Účetní analýza

Předchází technickému uzavření účetních knih. Navazuje na ověření správnosti, úplnosti a pravdivosti účetních záznamů v jednotlivých účetních knihách s vazbou na výsledky

inventarizace a posuzuje správné zařazení nákladů, výdajů, výnosů a příjmů do příslušného účetního období a správnost zatřídění jednotlivých majetkových složek (Meritum, 2008).

Uzávěrkové operace

Provedou se veškeré uzávěrkové účetní zápisy související s aktuálním principem, s principem úplnosti a zásadou opatrnosti. Vypočítají se inventarizační rozdíly, dohadné položky, rezervy, opravné položky, kurzové rozdíly a další (Landa, 2006).

Daňová analýza

Následuje po vyčíslení hrubého hospodářského výsledku. Posuzuje, zda jsou účetnictvím poskytovány dostatečné podklady pro základnu daně a případná daňová řízení. Jejím cílem je stanovit výši splatné a odložené daně z příjmů (Sedláček, 2005).

1.2.2 Účetní uzávěrka

Veškeré uzávěrkové operace spolu s vypočtenou daní z příjmů splatnou a odloženou se doplní do účetních knih, které se následně uzavřou, a zjistí se obraty a konečné stavy rozvahových a výsledkových účtů, jež se dále musí vykázat v předvaze (Meritum, 2008).

1.2.3 Sestavení účetní závěrky

ÚZ se považuje za sestavenou v okamžiku, kdy k ní statutární orgány připojí podpisový záznam (Sedláček, 2005).

1.2.4 Následné povinnosti

Přezkoumání účetní závěrky

Vyhotovenou, popřípadě auditorem ověřenou ÚZ má možnost přezkoumat kontrolní komise nebo dozorčí rada (Ryneš, 2009).

Audit účetní závěrky

Pokud má ÚJ zájem nebo povinnost ze zákona, nechá se ověřit auditorem vytvořená ÚZ. Není samozřejmostí, že je po ověření ÚZ auditorem závěrka v pořádku. To se odvíjí až od výsledného výroku auditora (Meritum, 2008).

Schválení účetní závěrky

Schválení ÚZ je prováděno prostřednictvím příslušného orgánu společnosti, většinou valnou hromadou či členskou schůzí. Pokud se jedná o podnik spadající do skupiny

podniků, následuje ještě vypracování konsolidované účetní závěrky (dále jen KÚZ) popřípadě zpracování podkladů k jejímu sestavení mateřskou společností (Ryneš, 2009).

Zveřejnění účetní závěrky

ÚJ zapsané v obchodním rejstříku zveřejňují ÚZ uložením do sbírky listin u příslušného obchodního soudu, kde je zpřístupněna veřejnosti (Landa, 2006).

ÚJ mají povinnost zveřejnit účetní závěrku nejpozději do konce následujícího účetního období výhradně v elektronické podobě. Jedná-li se o společnosti s povinností auditu, je termín zveřejnění zkrácený na 30 dnů od doby, kdy došlo k ověření a schválení auditorem (Landa, 2006).

1.3 Druhy účetní závěrky

ÚZ se sestavuje jako provázaný souhrn přehledně uspořádaných informací v pravidelných intervalech, popřípadě na základě potřeb vyvolaných určitou situací, hospodářskou operací nebo uživateli účetních informací, a to v rozsahu stanoveném zákonem (Kovanicová, 2002).

1.3.1 Dle okamžiku sestavení

Řádná účetní závěrka

Řádnou ÚZ sestavuje účetní jednotka k poslednímu dni běžného účetního období, tedy k rozvahovému dni, kdy uzavírá účetní knihy. Jako účetní období je brán buď kalendářní rok, nebo hospodářský rok, který může začít prvním dnem kteréhokoliv jiného měsíce kromě ledna a trvá dvanáct měsíců (Meritum, 2008).

Mimořádná účetní závěrka

Obsah, rozsah a postup sestavení mimořádné ÚZ je stejný jako v případě ÚZ řádné, avšak s tím rozdílem, že se sestavuje ve všech dalších případech, kdy se uzavírají účetní knihy. Podle ZÚ je třeba mimořádnou ÚZ sestavit například ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, ke dni vstupu do likvidace, nebo ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev apod. (Landa, 2006).

Mezitímní účetní závěrka

Mezitímní ÚZ se rozumí zvláštní typ ÚZ sestavený v průběhu účetního období, tedy i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne, kdy stanoví některý z právních předpisů.

Podstatou sestavení mezitímní ÚZ je, že ÚJ neuzavírají účetní knihy a inventarizaci provádějí v omezeném rozsahu pro účely vyjádření ocenění (Ambrož, 2008).

Konsolidovaná účetní závěrka

KÚZ je účetní závěrka sestavená za skupinu podniků, konsolidační celek. Problematice KÚZ bude věnována celá druhá kapitola (Ambrož, 2008).

1.3.2 Dle rozsahu

V plném rozsahu

ÚZ v plném rozsahu sestavují a předkládají podnikatelé, kterým zákon přikazuje povinnost ověřit ÚZ auditorem a následně zveřejnit údaje z ní plynoucí. Pouze pro akciové společnosti platí, že sestavují a zveřejňují ÚZ bez ohledu na povinný audit (Landa, 2006).

Ve zjednodušeném rozsahu

ÚJ, která nemá ze zákona povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem, může sestavit ÚZ ve zjednodušeném rozsahu. V takové ÚZ není použito například analytických a podrozvahových účtů, není účtováno o rezervách a opravných položkách, a nemusí obsahovat přehled o změnách vlastního kapitálu nebo přehled peněžních toků (Meritum, 2008).

2 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Každá společnost ve skupině podniků vede účetnictví a sestavuje svou individuální ÚZ, která má informovat uživatele o finančních parametrech daného samostatného podniku, jenž je součástí skupiny. Jelikož však v těchto ÚZ nejsou zahrnuty všechny důležité atributy plynoucí z účasti takovéto právně samostatné jednotky ve skupině, vznikla informační potřeba, na kterou se má dát odpovědět formou KÚZ (Vomáčková, 2009).

Díky KÚZ lze získat agregované informace o hospodaření celé skupiny, na které se nahlíží jako by šlo pouze o jeden podnik bez ohledu na právní formu jednotlivých ÚJ. Na každý podnik skupiny se pak nahlíží jako by šlo do jisté míry pouze o hospodářské „středisko“ (Harna, 2002).

Cílem KÚZ je podat akcionářům mateřského podniku a odborné veřejnosti komplexní informaci o celkovém majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech a výnosech za ekonomicko-hospodářské seskupení podniků, které jsou kapitálově propojeny (Bystřický, 2012).

Konsolidace ÚZ představuje poměrně náročný proces transformace ÚZ jednotlivých podniků, které jsou kapitálově propojeny, do výsledných konsolidovaných výkazů (Ryneš, 2009).

Podle ZÚ je KÚZ v § 22, odstavce 1 definována následovně: „*Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace*“. K tomu bych dodal, že je sestavovaná za konsolidační celek, který je tvořen konsolidující ÚJ a konsolidovanými ÚJ (Landa, 2006).

Konsolidující účetní jednotka

Za podmínek stanovených ZÚ má povinnost sestavit KÚZ mateřská společnost, která je konsolidující ÚJ, tedy obchodní společnost, která je ovládající nebo řídící osobou.

Konsolidovaná účetní jednotka

Povinnost podrobit se sestavení KÚZ plyne pro konsolidované ÚJ. Jedná se o ÚJ, které jsou:

- ovládanou osobou,
- osobou, ve které konsolidující nebo konsolidovaná ÚJ vykonává společný vliv,
- osobou, ve které konsolidující ÚJ vykonává podstatný vliv (Vomáčková, 2009).

2.1 Právní úprava konsolidace

Základní stavební kámen konsolidací je obsažen v 7. Direktivě Rady Evropských společenství, a z toho důvodu se stává základním předpisem, na který navazuje ostatní legislativa a veškeré regule. Proto, aby mohl být konsolidovaný výsledek relevantní, je nutné provádět konsolidaci podle stejných právních úprav (Ryneš, 2009).

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví – § 22 a 23a

ZÚ definuje základní pojmy, vymezuje konsolidační celek, povinnosti a kritéria týkající se sestavení KÚZ.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

VyZÚ se provádějí některá ustanovení ZÚ. Definuje postup zahrnování ÚJ do konsolidačního celku, metody konsolidace, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek KÚZ.

Český účetní standard č. 020

Cílem tohoto standardu je stanovit podle ZÚ a VyZÚ základní postupy při konsolidaci ÚZ za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ (ČÚS).

2.2 Koncepce konsolidace účetních výkazů

Pro bližší objasnění podstaty konsolidace, její funkce a možných konsolidačních metod, je potřeba znát informační požadavky uživatelů konsolidovaných výkazů, pro které má být KÚZ určena. Až poté mohou být informační potřeby uživatelů účetních informací uspokojeny (Kovanicová, 2005).

Informační požadavky na souhrnné finanční informace o skupině podniků mají zejména vlastníci mateřské společnosti, většinoví i menšinoví akcionáři, společníci přidružených podniků, ale také banky a kapitálový trh (Landa, 2006).

Vzhledem k tomu, že jsou konsolidované výkazy považovány za rozhodující finanční informaci upřednostňovanou před výkazy jednotlivých podniků včetně individuálních účetních výkazů mateřského podniku, se postupný vývoj názorů na to, jaký účel mají konsolidované účetní výkazy, odrazil v řadě koncepcí, které zpětně ovlivnily řadu postupů a řešení uplatňovaných při sestavení KÚZ (Kovanicová, 2005).

Obvykle se rozlišují tři hlavní přístupy, které se odvíjí od znalosti účelu, za jakým se KÚZ sestavuje (Kovanicová, 2005).

2.2.1 Koncepce ekonomické jednotky

Koncepce ekonomické jednotky označovaná v některé literatuře též jako všeobecně uživatelský přístup ke konsolidaci považuje skupinu podniků jako ekonomický celek, a posuzuje tak finanční pozici celého ekonomického subjektu, aby mohly být uspokojeny potřeby uživatelů souhrnných finančních informací. Tato koncepce potlačuje aspekt vlastnických podílů mateřského podniku, neboť preferuje informace o kapitálově propojených podnicích jako o ekonomickém celku. Tím může sloužit jako informační zdroj všem uživatelům, většinovým i menšinovým akcionářům, dodavatelům, bankám, potenciálním investorům, zákazníkům a dalším. ÚZ mateřské společnosti je v podstatě nahrazena KÚZ (Kovanicová, 2005).

2.2.2 Vlastnická koncepce

Vlastnická koncepce slouží především k uspokojování informačních potřeb vlastníků mateřského podniku. Podle tohoto přístupu se konsolidované účetní výkazy považují pouze za součást poznámek k výročním účetním výkazům mateřského podniku.

Individuální ÚZ mateřské společnosti je tedy díky vlastnické koncepci doplněna v položce dlouhodobý finanční majetek o informace, které se vztahují k majetku ve formě finančních investic do dceřiných a přidružených podniků, a o účasti ve společných podnicích. Z tohoto důvodu se v konsolidované rozvaze vykazuje pouze poměrná část aktiv a pasiv, které odpovídají danému podílu, který vlastní mateřský podnik v jiném podniku. Obdobně je tomu u konsolidované výsledovky, kdy je zahrnut pouze odpovídající poměrný podíl výnosů a nákladů podniků, jejichž podílové cenné papíry mateřský podnik vlastní. Při této koncepci se v KÚZ neuvádí žádné informace o menšinových podílech ostatních akcionářů (Kovanicová, 2005).

2.2.3 Koncepce mateřského podniku

Tato koncepce kombinuje oba dva předchozí přístupy. KÚZ informuje jak o finanční pozici skupiny podniků, tak o finanční pozici jednotlivých členů skupiny, kteří jsou samostatnými právními subjekty. Zjednodušeně řečeno každý podnik ve skupině sestavuje svou individuální ÚZ a mateřská společnost vypracovává jak svou samostatnou ÚZ, tak navíc i konsolidované účetní výkazy za celou skupinu podniků (Kovanicová, 2005).

2.3 Postup při konsolidaci

Při sestavování konsolidovaných účetních výkazů není použito totožného postupu jako při sestavování individuální účetní závěrky. Tento postup se naopak velmi odlišuje, je více specifický, mnohem složitější a náročnější než v případě vypracování individuálních ÚZ (Sedláček, 2004).

Celý proces prací při konsolidaci se provádí v těchto postupných krocích, které budou lépe vysvětleny ještě v následujících kapitolách:

- Vymezení konsolidačního celku – Zjistí se výše uplatňované míry vlivů v jednotlivých podnicích, a následně se podle takto detekované výše vlivu rozhodne o zahrnutí podniku do skupiny či nikoliv.
- Vydání konsolidačních pravidel – Použití shodných účetních a konsolidačních pravidel a sjednocení vnitřních metod uvnitř skupiny, aby byly individuální účetní výkazy vcházející do konsolidace obsahově srovnatelné.
- Výpočet konsolidačního rozdílu – Pouze v případě, že se jedná o první začlenění účetní jednotky do konsolidačního celku.
- Určení metod konsolidace – Nejdůležitější krok pro realizaci konsolidace, kdy se volí, jakou konsolidační metodou budou jednotlivé podniky konsolidovány a jak budou podle struktury konsolidovaných výkazů začleněny a rozčleněny položky individuálních ÚZ do závěrky mateřského podniku.
- Vyloučení vzájemných operací – Vyloučení interních konsolidačních vztahů mezi podniky konsolidačního celku podle použité konsolidační metody, vypořádání vzniklých konsolidačních rozdílů a jejich odpis.
- Sestavení konsolidované účetní závěrky – Sjednocení údajů jednotlivých podniků ve skupině včetně provedených úprav, což vede k sestavení konsolidovaných účetních výkazů a přílohy (Ryneš, 2009).

2.4 Konsolidační celek

Vymezení konsolidačního celku výrazně ovlivňuje celý proces konsolidace, protože pokud je již při tvorbě konsolidačního celku učiněna chyba, není možné, aby se sebelepším a poctivějším provedením všech následných operací došlo ke správnému výsledku (Paták, 2005).

Z tohoto důvodu se provádí analýza míry vlivu uplatňování kontroly mezi mateřskou společností a jednotlivými podniky, která probíhá v několika samostatných etapách, kdy se sleduje, který podnik splňuje kritéria pro povinné sestavení KÚZ a pro který existuje možnost osvobození (Ryneš, 2009).

Konsolidující ÚJ má povinnost konsolidovat za předpokladu, že skupina podniků splňuje alespoň dvě ze tří zákonem daných kritérií:

- úhrn brutto aktiv větší než 350 mil. Kč,
- roční čistý obrat větší než 700 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců větší než 250 (Bystřický, 2012).

2.4.1 Skladba konsolidačního celku

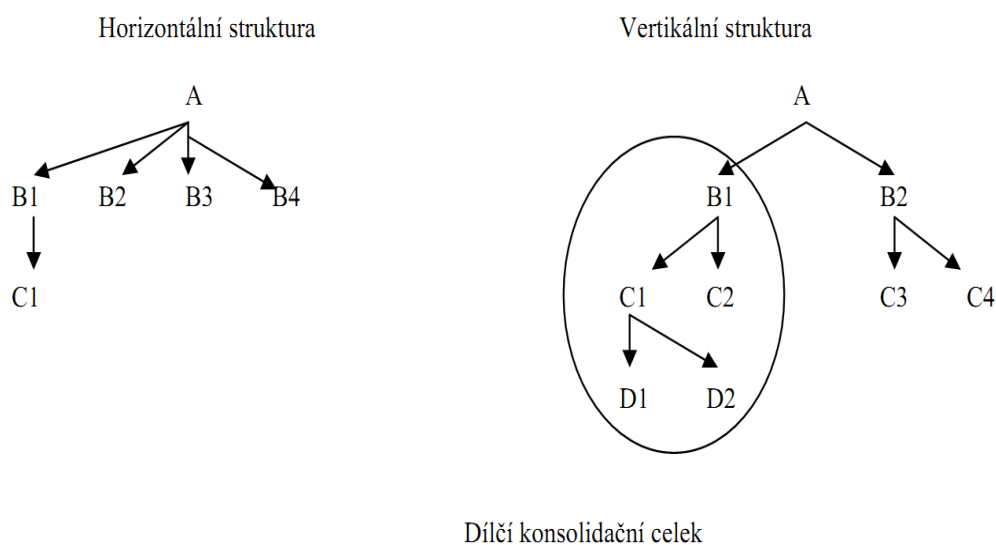
Podle definice ze ZÚ v § 22 odstavce 3 tvoří konsolidační celek konsolidované ÚJ dohromady s konsolidující ÚJ (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

Základ konsolidačního celku je tvořen dceřinými a přidruženými společnostmi spolu se společností mateřskou. Takto vytvořený celek obsahuje společnosti, které jsou pod podstatným a rozhodujícím vlivem konsolidující ÚJ (Paták, 2005).

2.4.2 Systémy konsolidace

Formou organizačního schématu vyhlásí mateřský podnik vymezení konsolidačního celku či v případě nutnosti dílčího konsolidovaného celku, neboť musí být jasné, jakým systémem bude konsolidace prováděna (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

Jak uvádí § 63 odstavec 1 až 3 VyÚZ a jak je také patrné z obrázku, v případě horizontální struktury konsolidačního celku bude konsolidace provedena přímou metodou konsolidace nebo v případě vertikální struktury po jednotlivých úrovních dílčích konsolidačních celků, tedy nepřímou metodou konsolidace (Paták, 2005).



Obr. 2: Typy konsolidačních celků (Paták, 2005)

Jako parametr pro volbu metody může sloužit struktura a velikost konsolidačního celku, kapacitní a časové možnosti mateřské společnosti atd. Konsolidující ÚJ pak zvolený způsob provedení konsolidace musí uplatňovat důsledně a trvale u podniků spadajících do konsolidačního celku (Bystřický, 2012).

Zvolená metoda se následně jistými účinky promítne do KÚZ, neboť bude dávat odlišné výsledky oproti metodě druhé (Paták, 2005).

Přímá metoda konsolidace

Při použití přímé konsolidace jsou všechny ÚJ zařazeny do konsolidačního celku a konsolidace probíhá najednou, bezprostředně z individuálních závěrek (Harna, 2002).

Nepřímá metoda konsolidace

Metoda nepřímé konsolidace znamená konsolidaci po jednotlivých úrovních, kdy dochází k postupnému sestavování KÚZ za nižší celky, které jsou dále součástí KÚZ vyšších konsolidačních celků (Harna, 2006).

2.5 Vyloučení z konsolidace

Vyloučení z konsolidace by se dalo zařadit k vymezení konsolidačního celku, neboť až po prozkoumání možnosti osvobození mateřského podniku z konsolidace a osvobození pro konsolidované účetní jednotky od zahrnutí do konsolidačního celku je možné ukončit vymezení konsolidačního celku, dceřiných, přidružených a společných podniků, a zveřejnit pak KÚZ za celek (Ryneš, 2009).

2.5.1 Osvobození mateřské podniku

Podle české účetní legislativy nesestavuje konsolidující ÚJ KÚZ v případě, že se jedná současně o dceřiný podnik zahrnutý do konsolidačního celku jiného mateřského podniku, který se řídí při sestavování a zveřejňování údajů o KÚZ českou účetní metodikou nebo právem členského státu EU, za dodržení těchto předpokladů:

- veškeré akcie nebo podílové listy na konsolidující ÚJ drží nejvýše postavená mateřská společnost,
- alespoň 90 % akcií nebo podílových listů na konsolidující ÚJ má v držení nejvýše postavená konsolidující ÚJ a ostatní akcionáři a podílníci odsouhlasili, že dílčí KÚZ není nutné sestavovat,
- pokud v ostatních případech nepožádaly osoby držící u akciové společnosti nejméně 10 % a u ostatních společností 20 % podílů o sestavení KÚZ, to však v termínu nejpozději 6 měsíců před koncem účetního období (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

Pro mateřský podnik dále platí, že je osvobozen od povinnosti konsolidovat, v případě pokud ke konci rozvahového dne účetního období, pro které je KÚZ sestavována, na základě svých posledních řádných ÚZ nepřekročily nebo nedosáhly všechny podniky potenciálního konsolidačního celku alespoň dvou ze tří kritérií stanovených ZÚ:

- úhrn brutto aktiv větší než 350 mil. Kč,
- roční čistý obrat větší než 700 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců větší než 250 (Bystřický, 2012).

2.5.2 Osvobození pro konsolidované účetní jednotky

Ne ve všech případech musí být do konsolidačního celku zahrnuty všechny konsolidované ÚJ. Rozhodne-li mateřský podnik o osvobození od zahrnutí konsolidované ÚJ do konsolidačního celku, bude se jednat podle české legislativy o subjekt:

- u kterého existuje nevýznamný podíl na úhrnu rozvahy, obratu a vlastního kapitálu konsolidačního celku,
- u nějž dlouhodobá a striktní omezení brání mateřskému podniku ve výkonu svých majetkových práv nebo práv na řízení uvedené konsolidující ÚJ,
- pro který by zahrnutí v konsolidačním celku znamenalo prokazatelně neúměrné náklady,

- jehož akcie nebo podílové listy jsou drženy výhradně za účelem pozdějšího prodeje v následujícím účetním období (Landa, 2006).

2.6 Konsolidační pravidla

Mateřský podnik sestaví a vyhlásí konsolidační pravidla, dle kterých musí konsolidované ÚJ přetřídít a upravit předkládané údaje pro vyhotovení KÚZ (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

Konsolidační pravidla obsahují s ohledem na použitou metodu konsolidace zejména:

- způsob oceňování majetku a dluhů,
- požadavky na údaje určené předkládané dceřinými, přidruženými a společnými podniky mateřskému podniku pro konsolidaci,
- zahrnování vedlejších pořizovacích nákladů do ocenění nakupovaných zásob,
- uplatňování oceňovacích technik při úbytcích zásob,
- postupy v oblasti odpisových plánů dlouhodobého majetku,
- účetní zachycení drobného dlouhodobého majetku,
- tvorbu a čerpání rezerv,
- tvorbu a čerpání opravných položek,
- přepočty položek rozvahy znějících na cizí měnu,
- obsah a formu informací pro konsolidaci,
- použitý systém konsolidace,
- konsolidační metody,
- termín předložení informací pro konsolidaci,
- termín sestavení KÚZ,
- požadavky na údaje určené pro konsolidaci, které předkládají konsolidované podniky (Ryneš, 2009).

2.7 Konsolidační rozdíl

KÚZ si klade jako jeden ze základních cílů sledování vývoje a změn konsolidovaného vlastního kapitálu v čase. Konsolidační rozdíl proto znamená rozdíl mezi cenou pořízení cenných papírů a vkladů konsolidovaného podniku a jejich ocenění podle podílové účasti mateřského podniku na výši hodnot aktiv očištěných o reálnou hodnotu cizího kapitálu podniku při prvním zařazení podniku ve skupině do konsolidačního celku. Zúčtovává se

pak do položky zúčtování aktivního nebo pasivního konsolidačního rozdílu na vrub nákladů respektive ve prospěch výnosů z běžné činnosti (Harna, 2006).

V případě vzniklého konsolidačního rozdílu je nutné jej podle ČÚS č. 020 odepisovat po dobu 20 let rovnoměrným odpisem. Odpis konsolidačního rozdílu se vykáže ve zvláštní položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

2.8 Metody a způsoby konsolidace

Pro samotnou realizaci konsolidace je důležité, aby konsolidující ÚJ vybrala odpovídající metodu konsolidace, jakou budou jednotlivé podniky konsolidovány (Kovanicová, 2005).

Při výběru konsolidační metody se zohledňuje hlavně míra vlivu, který vykonává mateřský podnik nad jednotlivými podniky ve skupině. Právě podle vztahu v jakém jsou konsolidované ÚJ s konsolidující ÚJ, jestli je uplatňován rozhodující, podstatný nebo vyrovnaný vliv, se podle VyZÚ rozlišuje:

- metoda plné konsolidace,
- metoda poměrné konsolidace,
- ekvivalenční metoda.

Pro všechny metody konsolidace platí stejný základní princip, jímž je vypořádat základní kapitálové vazby, které vznikly mezi konsolidující ÚJ a konsolidovanými ÚJ, tj. dceřinými, přidruženými a společnými podniky, respektive nahradit v rozvaze mateřského podniku cenné papíry, jejichž emitentem jsou konsolidované ÚJ, poměrnou výší vlastního kapitálu dceřiných, přidružených a společných podniků (Ryneš, 2009).

2.8.1 Metoda plné konsolidace

Metoda plné konsolidace je založena na koncepci ekonomické jednotky a vychází z předpokladu, že má mateřský podnik dominantní postavení nad podnikem dceřiným (Ryneš, 2009).

Na skupinu je nahlíženo jako na jediný subjekt, ve kterém díky svému rozhodujícímu vlivu rozhoduje konsolidující ÚJ o veškerém majetku a závazcích aniž by musela držet 100% podíl na základním kapitálu konsolidovaných ÚJ (Harna, 2006).

Při plné konsolidaci se agregují jednotlivé složky rozvahy a výsledovky mateřského podniku s výkazy dcer do konsolidovaných účetních výkazů. A jelikož konsolidované

výkazy mají vypovídat o finanční pozici skupiny, jako by se jednalo o jediný podnik, následuje nejnáročnější krok, kdy je potřeba vyloučit účetní případy vyjadřující vzájemné transakce a operace mezi podniky ve skupině. Po eliminaci vzájemných vztahů následuje vykazání případného konsolidačního rozdílu v rozvaze a jeho pozdější odpis do konsolidovaného výsledku hospodaření. Na základě podílu připadajícího mateřskému podniku a podílu menšinových držitelů podílových cenných papírů se v dalším kroku rozdělí konsolidovaný výsledek hospodaření (Harna, 2002).

V poslední etapě se vyloučí CP nebo účasti emitované dceřinými společnostmi a držené mateřským podnikem, nahradí se veškerými aktivy a závazky dceřiných podniků, vyloučí se vlastní kapitál dceřiných podniků a v konsolidované rozvaze mateřské firmy se odděleně vykází jen menšinové podíly na vlastním kapitálu (ČÚS).

2.8.2 Poměrná metoda konsolidace

Metoda poměrné konsolidace se používá v případě, kdy je konsolidovanou ÚJ společný podnik, který představuje strategickou alianci zvanou joint venture (Kovanicová, 2005).

Vychází s předpokladu, že společníci a akcionáři jakožto vlastníci musí rozhodovat na základě vzájemné dohody, neboť žádnému z nich nepřipadá rozhodující vliv na společném podniku. Proto každému, kdo drží podíly na joint venture, náleží nárok na podíl na aktivech, závazcích, nákladech a výnosech a s nimi spojeným hospodářským výsledkem v poměru, který vychází z jejich podílu na základním kapitálu takovéto strategické aliance (Ryneš, 2009).

Charakteristickým prvkem poměrné metody konsolidace je vlastnická koncepce, kdy jsou do KÚZ začleněny pouze jednotlivé položky rozvahy a výsledovky ovládaných osob odpovídající poměrné výši podílu konsolidující ÚJ na základním kapitálu osob, které jsou ovládány (Harna, 2006).

Postupné kroky konsolidace nejsou odlišné od kroků prováděných při konsolidaci plnou metodou, kdy se nejdříve vyloučí podílové cenné papíry a vklady ve společném podniku z rozvahy mateřské společnosti, následně se nahradí položkou cenné papíry a vklady v ekvivalenci, zjistí se konsolidační rozdíl a vyloučí se vzájemné pohledávky spolu se závazky mezi členy joint venture a hospodářský výsledek z operací uvnitř skupiny. Od metody plné konsolidace se poměrná metoda konsolidace odlišuje pouze tím, že nedochází k vyčíslení menšinových podílů (Harna, 2002).

2.8.3 Ekvivalenční metoda

Ekvivalenční metoda se používá v případě, že konsolidovanou ÚJ je přidružený podnik a vychází z předpokladu, že mateřský podnik tento podnik nekontroluje v plné míře, tedy uplatňuje jen podstatný vliv (Ryneš, 2009).

Pomocí metody ekvivalence je umožněno mateřské společnosti znát příslušný podíl na hospodářském výsledku a podíl na vlastním kapitálu přidružených společností podle procenta účasti na jejich základním kapitálu (Kovanicová, 2005).

Jelikož se metoda nezakládá na spojování majetkových a závazkových položek, jako je tomu v případě metody plné konsolidace, nemůžeme ji však považovat za plnohodnotnou konsolidační metodu. Její princip je postaven na přecenění podílových cenných papírů poměrnou částí vlastního kapitálu přidruženého podniku a participaci na hospodářském výsledku dosaženém podnikem, na nějž je uplatňován podstatný vliv (Ryneš, 2009).

2.9 Vzájemné vztahy

Konsolidace sleduje skupinu podniků jako jeden celek, o kterém podávají obraz nejen konsolidované účetní výkazy, ale i individuální ÚZ spolu s výkazy mateřské společnosti (Vomáčková, 2009).

Vzájemné vztahy pomáhají odhalit hlavně individuální výkazy, ve kterých se mohou díky operacím mateřské společnosti s jednotlivými členy skupiny vyskytnout nesrovnalosti s konsolidovanými položkami (Vomáčková, 2009).

Takovéto interní vztahy je proto při konsolidaci nutné eliminovat nebo upravit, podle toho zda mají vliv na hospodářský výsledek konsolidačního celku či nikoliv. V praxi se jedná například o případy:

- vzájemných pohledávek a závazků,
- cenné papíry se zpětnou vazbou,
- vzájemné dodávky výrobků a služeb, které byly u příjemce plně spotřebovány,
- vzájemné plně nespotebované dodávky,
- vyplácení dividend,
- dary,
- věčný vklad (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

Vyloučení interních vztahů však s sebou přináší i určité riziko umělého vylepšení konsolidovaných výkazů, na což je nutné si dát pozor (Paták, 2005).

2.10 Konsolidované účetní výkazy

Z návaznosti na předešlé kapitoly vyplývá, že je KÚZ vrcholným souborem informací o konsolidačním celku, jako by šlo jen o jednu společnost. Díky tomu je možné konsolidované účetní výkazy považovat za plnohodnotnější před samotnými výkazy jednotlivých podniků, neboť poskytují komplexní informace o spojených podnicích (Kovanicová, 2005).

Podoba, struktura a obsah KÚZ vychází z individuální ÚZ, kdy je stejně jako v individuálním případě podle ZÚ tvořena rozvahou, výsledovkou a přílohou. Dle ochoty konsolidující ÚJ pak mohou být součástí KÚZ i výkazy zvané přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

Veškeré konsolidované výkazy, a tím i celá KÚZ, jsou sestavovány mateřským podnikem na základě ÚZ jednotlivých konsolidovaných ÚJ nejpozději do 3 měsíců od sestavení individuální ÚZ konsolidující účetní jednotky, tedy ke konci jejího rozvahového dne (ZÚ).

Je však nutné uvědomit si odlišnost konsolidovaných účetních výkazů od výkazů individuálních, neboť konsolidace má sloužit jen k uspokojení informačních potřeb, a proto:

- nenahrazuje individuální účetní závěrku,
- není východiskem pro rozdělování a přerozdělování zisku,
- neslouží pro daňové účely,
- zahrnuje pouze údaje vzniklé uskutečněním externích transferů,
- netýkají se vztahů uvnitř skupiny (Ryneš, 2009).

2.10.1 Konsolidovaná rozvaha

Konsolidovaná rozvaha se stejně jako rozvaha individuální skládá z části aktiv a pasiv, kde na jedné straně bilancuje majetek konsolidující ÚJ a na straně druhé zdroje pořízení takového majetku, a pro něž musí platit neustále rovnice aktiva = pasiva (Ambrož, 2008).

Podává informace o dvou po sobě jdoucích účetních obdobích, avšak s tím rozdílem, že oproti individuální rozvaze není v konsolidované rozvaze obsažen sloupec s korekcemi, a

tím pádem je hodnota aktiv uvedena v netto stavu jako již snížená o oprávkky k dlouhodobému majetku a o opravné položky (Harna, 2002).

Konsolidovaná rozvaha musí zahrnovat minimálně položky, které jsou označené pomocí velkých písmen latinské abecedy a římských číslic, spolu s položkami doplněnými podle § 65 VyZÚ a naopak neobsahuje hodnotu vzájemných interních vztahů, které bylo v předešlém kroku konsolidace nutné upravit nebo eliminovat. V porovnání s individuální účetní rozvahou je povinností v konsolidované rozvaze podle zvolené metody konsolidace uvádět navíc položky specifické pro konsolidaci, což je patrné v následující tabulce č. 1 (Sedláček, 2004).

Tab. 1: Nové položky konsolidované rozvahy (Sedláček, 2004)

METODA	Aktiva	Pasiva
METODA PLNÉ KONSOLIDACE	❖ Kladný konsolidační rozdíl	❖ Záporný konsolidační rozdíl ❖ Menšinový vlastní kapitál <ul style="list-style-type: none"> • Menšinový základní kapitál • Menšinové kapitálové fondy • Menšinové ziskové fondy a nerozdělený zisk minulých let • Menšinový výsledek hospodaření běžného období
POMĚRNÁ METODA KONSOLIDACE	❖ Kladný konsolidační rozdíl ❖ Cenné papíry a podíly v ekvivalenci	❖ Záporný konsolidační rozdíl ❖ Konsolidační rezervní fond
EKVIVALENČNÍ METODA KONSOLIDACE	❖ Kladný konsolidační rozdíl ❖ Cenné papíry a podíly v ekvivalenci	❖ Záporný konsolidační rozdíl ❖ Konsolidační rezervní fond ❖ Podíl na VH v ekvivalenci

2.10.2 Konsolidovaná výsledovka

Konsolidovaná výsledovka, jež je v odborné literatuře nazývána jako konsolidovaný výkaz zisku a ztráty, je tvořena třemi částmi: provozní, finanční a mimořádnou (Kovanicová, 2002).

Zaznamenává stejně jako individuální výsledovka částky nákladů a výnosů týkajících se běžného a minulého účetního období, které jsou ve výkazu označovány velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi spolu s výpočtovými položkami doplněnými o položky podle § 66 VyZÚ.

Na základě použité metody konsolidace je stejně jako v případě konsolidované rozvahy nutné doplnit výkaz konsolidované výsledovky o položky specifické pro konsolidaci. Pro snadnější srovnání jsou v tab. 2 uvedeny jednotlivé nákladové a výnosové položky, které se užitím dané metody musejí doplnit (Sedláček, 2004).

Tab. 2: Nové položky konsolidované výsledovky (Sedláček, 2004)

METODA	Náklady	Výnosy
METODA PLNÉ KONSOLIDACE	❖ Zúčtování kladného konsolidačního rozdílu	❖ Zúčtování záporného konsolidačního rozdílu ❖ Menšinové podíly na výsledku hospodaření
POMĚRNÁ METODA KONSOLIDACE	❖ Zúčtování kladného konsolidačního rozdílu	❖ Zúčtování záporného konsolidačního rozdílu ❖ Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci
EKVIVALENČNÍ METODA KONSOLIDACE	❖ Zúčtování kladného konsolidačního rozdílu	❖ Zúčtování záporného konsolidačního rozdílu

2.10.3 Příloha ke konsolidované účetní závěrce

Nejdůležitějším zdrojem informací o skupině podniků jako celku je podle mého názoru příloha ke KÚZ, neboť by měla značně upřesňovat údaje plynoucí z konsolidované rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Příloha by měla co nejdetailněji rozpitvat položky související s konsolidací z předcházejících výkazů, protože ty bývají standardizovány (Landa, 2006).

Mateřská společnost musí zajistit, aby byl v příloze ke KÚZ popsán postup, pomocí kterého jsou do konsolidačního celku zahrnovány jednotlivé konsolidované ÚJ, zvolená metoda konsolidace, ale také obchodní jméno a sídlo jednotlivých právních subjektů, rozvahový den a řada dalších náležitostí plynoucích z § 62 odstavce písmena a) až h) ve VyZÚ (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

2.10.4 Konsolidovaný přehled o peněžních tocích

Konsolidující ÚJ, která KÚZ sestavuje dle české legislativy, má částečně VyZÚ upřesněny obsahové náležitosti pro konsolidovaný přehled o peněžních tocích, který ukazuje přehled skutečných peněžních prostředků plynoucích a odcházejících ze skupiny podniků. Avšak jak již bylo řečeno v úvodu kapitoly konsolidované účetní výkazy, záleží pouze na ochotě dané mateřské společnosti tento výkaz sestavovat, a proto je hlavní podíl na zodpovědném sestavení konsolidovaného přehledu o peněžních tocích ponechán pouze na konsolidující ÚJ.

Základním kvalitativním požadavkem na konsolidovaný přehled o peněžních tocích je, že mateřská společnost musí prokázat soulad částek peněžních prostředků spolu s příslušnými položkami v konsolidované rozvaze a případné rozdíly uvést v příloze ke KÚZ (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

2.10.5 Konsolidovaný přehled o změnách ve vlastním kapitálu

Přehled o změnách ve vlastním kapitálu ukazuje difference ve vlastním kapitálu, které proběhly v průběhu jednoho účetního období (Sedláček, 2005).

Konsolidovaný výkaz o vlastním kapitálu má za úkol vysvětlit zvýšení, případně snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi jejich počátečním a konečným stavem. Zaměřuje se na vklady do vlastního kapitálu, dividendy a podíly na zisku, přijaté dary, ale i na přesuny plynoucí mezi fondy tvořenými ze zisku, stejně jako na změny, které plynou z přecenění závazků nebo některých finančních aktiv (Kovanicová, 2002).

Takto získané informace pak mohou uživatelům konsolidovaných účetních výkazů pomoci podhalit transakce provedené podnikem, které by jinak zůstaly skryty (Meritum, 2008).

3 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Audit účetních výkazů označovaný mnohdy jako externí audit představuje určitou formu kontroly hospodaření podniku. Jeho hlavní obecnou funkcí je zvyšovat důvěryhodnost individuálních a konsolidovaných účetních výkazů, na které je zaměřen (Meritum, 2008).

Ověření ÚZ je prováděno nezávislým externím auditorem, fyzickou osobou způsobilou a znalou dané problematiky, která je zapsaná v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů České republiky, nebo právnickou osobou, která má takovéto kompetence. Na základě prozkoumané ÚZ a souvisejících dokumentací je výsledkem vyjádření názoru auditora na kvalitu sestavené ÚZ, respektive zda ověřovaný soubor účetních výkazů podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční pozice k datu, k němuž jsou účetní výkazy sestaveny. Výrok auditora pak společně s identifikací auditora a subjektu, který je auditovaný, obdobím a předmětem ověření, popisem rozsahu provedeného auditu, zprávou o výroční zprávě, datem a popisem vydá auditor ve své zprávě (Müllerová, 2007).

Zvýšit důvěryhodnost individuální ÚZ mají možnost ty podniky, které se k tomuto kroku rozhodnou dobrovolně, nebo podniky, jimž ukládá zákon povinnost nechat si ověřit ÚZ auditorem (Vomáčková, 2009).

Povinné ověření ÚZ plyne pro subjekty, které za dvě předcházející účetní období překročí stanovená kritéria, jimiž jsou:

- úhrn aktiv celkem v netto ocenění větší než 40 mil. Kč,
- čistý roční obrat větší než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců větší než 50 (Ambrož, 2008).

V případě akciových společností vzniká povinnost auditu v situaci, kdy je překročeno jedno z uvedených kritérií. U všech ostatních subjektů musejí být překročeny alespoň dvě kritéria pro povinné ověření auditorem (ZÚ).

Každá konsolidující ÚJ má ze ZÚ povinnost nechat ověřit KÚZ auditorem, což však neplatí pro společnosti, které se pro konsolidaci rozhodly dobrovolně (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ MATEŘSKÉ SPOLEČNOSTI XY

Společnost XY a. s. je akciovou společností, která vznikla dne 17. 5. 1996 a sídlí ve Vestci. Byla založena pro podnikatelský záměr podnikání v oblasti poskytování kancelářských a administrativních služeb.

4.1 Identifikační údaje

Jméno:	XY
Právní forma:	Akciová společnost
Vznik:	17. května 1996
Sídlo:	Vestec
Základní kapitál:	100 000 000 Kč
	94 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 1 000 000 Kč
	60 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč
Osoby podílející se na ZK:	Vlastníkem společnosti je pouze jedna fyzická osoba

4.2 Hlavní aktivity

Předmětem činnosti společnosti XY je zejména:

- nákup luxusního zboží za účelem jeho dalšího prodeje,
- poradenská činnost v oblasti obchodu a služeb,
- zprostředkování v oblasti obchodu a služeb,
- poskytování kancelářských a administrativních služeb,
- činnost realitní kanceláře,
- průzkum trhu – marketing.

4.3 Koncern podrobený jednotnému řízení

Společnost XY je mateřskou společností celé skupiny dceřiných společností. Na otázky, do jaké míry jsou dcery ovlivňovány mateřskou společností, či jak společnost XY využívá možnosti skupiny, existuje dosti nesnadná odpověď. Je pravdou, že z veřejných zdrojů lze sice zjistit výši podílů mateřské společnosti na základním kapitálu jejich dceřiných společností, avšak faktické projevy vlivu jsou mnohem složitější. O tom, zda lze koncern

považovat jako jeden celek, a společnost XY tedy jako dominantní orgán rozhodování, dává obraz personální propojení, ale zejména ovládací smlouva.

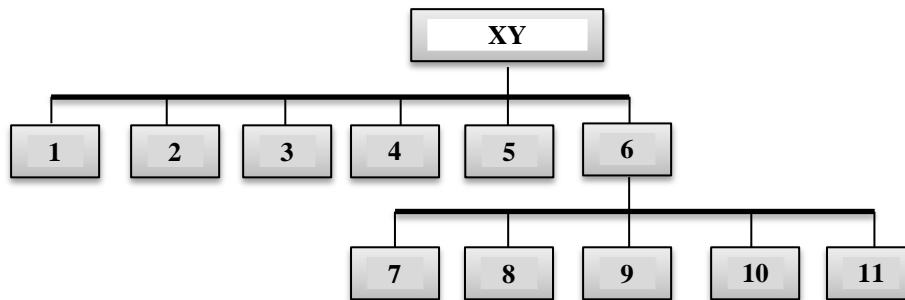
V rámci ovládací smlouvy byl stanoven závazný způsob obchodního a finančního řízení v rámci koncernu podrobeného jednotnému řízení společností XY. Všechny dceřiné společnosti se touto smlouvou zavázaly k podrobení se jednotnému řízení zejména v oblastech:

- podnikatelská strategie společnosti,
- nájem, pronájem movitých a nemovitých věcí,
- investice,
- nákup a prodej,
- poskytování služeb,
- lidské zdroje,
- zdroje financování podnikatelské činnosti,
- poskytování práv k nehmotným statkům,
- marketingová a propagační strategie.

Dceřiné společnosti se dále touto smlouvou zavázaly ke své podnikatelské činnosti užívat majetek společnosti XY za obvyklé ceny a služby poskytované řídicí osobou. Naopak společnost XY byla smlouvou:

- oprávněna udílet statutárním orgánům dceřiných společností i takové pokyny, které se mohou jevit pro řízené osoby jako nevýhodné, pokud jsou v zájmu společnosti XY nebo jiné dceřiné společnosti, se kterou tvoří koncern,
- zavázána k uhrazení hospodářských ztrát dceřiných společností, pokud jejich hospodaření skončilo ztrátou, která nemohla být uhrazena z rezervního fondu nebo jiných disponibilních zdrojů.

Pro důkladnější porozumění vzájemných vazeb a jejich intenzity poslouží obrázek č. 3.



Obr. 3: Organizační schéma koncernu (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Z důvodu, že v diplomové práci neuvádím skutečný název mateřské společnosti, zachoval jsem i stejný koncept pro dceřiné podniky a uvádím je vždy číslem, k němuž je níže pro orientaci přiřazen předmět podnikání:

- 1- Obchod s motorovými vozidly,
- 2- Poradenská činnost v oblasti obchodní činnosti a motorových vozidel,
- 3- Pronájem motorových vozidel,
- 4- Obchod s jachtami,
- 5- Činnost v oblasti nemovitostí,
- 6- Zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu,
- 7- Výroba víceúčelového nářadí,
- 8- Servisní činnost v oblasti motorových vozidel,
- 9- Nákladní silniční motorová doprava,
- 10- Zajištění ostrahy majetku a osob,
- 11- Pronájem motorových vozidel.

Zvolené organizační schéma koncernu pak odpovídá vztahům mezi propojenými společnostmi a bude stěžejní při vymezení konsolidačního celku a pro volbu systému konsolidace. Vyplývá z něj, že společnost XY je mateřskou společností, která ovládá společnosti 1 – 6, přičemž společnost 6 dále ovládá společnosti 7 – 11.

5 PROCES ZPRACOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ VEDOUCÍ KE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Aby mohly být sestaveny individuální ÚZ společností, ze kterých je čerpáno při sestavování KÚZ skupiny podniků, je nejdříve nutné analyzovat, jakým způsobem jsou účetní informace zpracovány.

5.1 Účetní agenda

S ohledem na fakt, že v sídle podnikání společnosti XY a. s. podniká i dalších šest společností spadajících do koncernu, který je podroben jednotnému řízení, je účetnictví těchto firem zpracováváno interními pracovníky. Pro účely účetní agendy byl sestaven tým ekonomů a účetních, kteří mají vedení účetnictví za tyto podniky na starosti. Obdobně je vytvořen tým pracovníků i v sídle společnosti 6, která zastřešuje podnikání zbývajících dceřiných podniků.

Nejen že tyto týmy mají ve svých kompetencích komplexní vedení účetnictví, s tím spojenou přípravu ročních podnikových výkazů, inventarizaci zůstatků na účtech, zpracování individuálních ÚZ a KÚZ za celý koncern, ale v rámci agendy také připravují a podávají za společnosti daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, k dani z přidané hodnoty, k silniční a darovací dani nebo k dani z nemovitosti a dalším. V popisu jejich práce hraje důležitou roli i provádění veškeré mzdové agendy. Zpracovávají a vypočítávají mzdy, připravují měsíční hlášení, přichází do kontaktu s úřady, přihlašují a odhlašují zaměstnance, účastní se kontrol sociálního a zdravotního pojištění, spravují a evidují mzdové listy.

5.2 Vnitřní kontrolní systém

Jako informační systém uvnitř celé skupiny je všemi podniky používán produkt největší softwarové firmy na světě – Microsoft Dynamics NAV.

Jedná se o komplexní kontrolní systém, který integruje naprostou většinu podnikových oblastí, automatizuje a zjednodušuje procesy související s financemi, vztahy se zákazníky a odběratelsko-dodavatelským řetězcem, rovněž napomáhá k dosahování podnikatelské úspěšnosti.

Pomocí programu dříve známého jako Navision jsou shromažďovány informace ze všech koutů společnosti a v případě potřeby analyzovány za účelem přijímání lepších

manažerských rozhodnutí. Navíc díky kompatibilitě s ostatním softwarem od společnosti Microsoft, mohou být data zadávaná na jednom místě sdílena v rámci celé společnosti, což značně zrychluje operace, snižuje počet chyb a hlavně přináší informace na dosah ruky všech, kdo je potřebují.

Software umožňuje nejen spravovat rozpočty, vytvářet a spouštět marketingové kampaně, sledovat objednávky a nákupy, ale také koordinuje proces výroby a vede účetnictví.

Uživatelské prostředí umožňuje přizpůsobit se na míru jednotlivým pracovním rolím ve společnosti, a pomáhá tak zaměstnancům pracovat produktivně, činit spolehlivá rozhodnutí, ale i rychle reagovat na nové příležitosti na trhu. Zkrátka v porovnání ostatními programy umožňuje být mnohem více efektivní (Microsoft, 2012).

5.3 Jednotná pravidla účtování

Společnost XY každoročně sestavuje a vydává konsolidační pravidla, která mimo jiné vymezují obecné účetní zásady.

Jedná se o politiku stanovení účetních principů, způsobů oceňování, vykazování majetku a závazků, která je platná pro všechny podniky konsolidačního celku, a zajišťuje tak, že sestavením ÚZ budou všechny účetní výkazy vycházet ze stejných základů a budou respektovat stejné principy.

- Nakoupený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je oceněn pořizovacími cenami, které jsou tvořeny cenou pořízení a výdaji spojenými s pořízením. Dlouhodobý majetek pořízený cenou menší 40 tis. Kč, respektive 60 tis. Kč, ale vyšší jak 20 tis. Kč je kvalifikován jako ostatní dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a je na základě individuálního posouzení zařazen do majetku společnosti a odepisován stejným způsobem jako dlouhodobý majetek. Odpisový plán účetních odpisů dlouhodobého majetku vychází z předpokládaného opotřebení zařazovaného majetku. Účetní a daňové odpisy se rovnají ve všech dceřiných společnostech, pouze u mateřské společnosti XY se nerovnají. U účetních odpisů je uplatňována lineární metoda odpisování a u daňových odpisů zrychlená a lineární metoda odpisování dle volitelného způsobu ÚJ.
- Cenné papíry a majetkové účasti jsou oceňovány cenou pořízení. Při prodeji jsou oceňovány cenou zjištěnou metodou FIFO, kdy se první cena pro ocenění přírůstku cenných papírů použije jako první cena pro ocenění úbytku cenných papírů.

- O zásobách je účtováno volitelným způsobem, avšak skladové zásoby musejí být evidovány v průměrných cenách. Stejně jako je tomu u dlouhodobého majetku, tak i zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou, která kromě samotné ceny pořízení obsahuje vedlejší pořizovací náklady, jako jsou v případě společností skupiny celní poplatky, dopravné a skladovací poplatky při dopravě nebo provize a pojistné. Výdeje zásob ze skladu jsou účtovány průměrnými cenami, avšak jedná-li se o výdaje zásob vozidel nebo jachet ze skladu, jsou účtovány skutečnými pořizovacími cenami.
- Pohledávky, závazky a finanční majetek v cizí měně je k datu ÚZ přepočten dle platného kurzu vyhlášeného ČNB k tomuto datu a zjištěné kurzové rozdíly jsou průúčtovány do finančních nákladů a výnosů.
- Základní kapitál společností se vykazuje ve výši zapsané v obchodním rejstříku městského soudu. Případné zvýšení nebo snížení základního kapitálu na základě rozhodnutí valné hromady, které by nebylo ke dni ÚZ zaregistrováno, se vykazuje jako změny základního kapitálu.
- Pro účely výpočtu daňových odpisů je použita volitelná metoda dle majetku každé společnosti. Odložená daň je vypočtena z identifikovaných rozdílů mezi daňovým základem a hospodářským výsledkem před zdaněním zjištěným z účetnictví při použití sazby daně z příjmů právnické osoby platné pro následující účetní a zdaňovací období.

5.4 Proces účetní závěrky

Výsledkem procesu ÚZ je vlastní sestavení účetních výkazů. Společnosti spadající do koncernu sestavují každý rok ÚZ podle zákona o účetnictví a podle postupů účtování pro podnikatele v platném znění za účetní období, kterým je dvanáct po sobě jdoucích měsíců a je shodné s kalendářním rokem. Údaje jsou proto vykazovány vždy k 31. prosinci daného roku a jsou zcela srovnatelné s údaji předcházejících účetních období.

Společnost XY a tři další dceřiné společnosti splňují všechny zákonné podmínky pro sestavování ÚZ v plném rozsahu a podléhají auditu. Další čtyři společnosti využívají služeb daňového poradce, a proto je podoba jejich účetních výkazů také v plném rozsahu. V těchto případech mají být ÚZ na základě rozhodnutí valných hromad sestaveny nejpozději do 30. června následujícího roku.

Ostatní společnosti nemají povinnost ověření ÚZ auditorem a ani nevyužívají služeb daňového poradce, proto stačí, když jsou jejich účetní závěrky sestaveny ve zjednodušeném rozsahu, a to nejpozději do 31. března následujícího roku.

5.5 Audit

Všechny společnosti, které jsou součástí skupiny podniků a podléhají auditu, využívají služeb téhož auditora. Snižují se tak zejména náklady na ověření ÚZ, ale i časová náročnost, interní komunikace atd. Jeho úkolem je provedení kontroly informací v ÚZ, zda jsou spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a významné.

- Auditor vždy zahájí auditorské práce na průběžném auditu v prostorách společnosti již ve 4. čtvrtletí ověřovaného roku.
- Auditorské práce na finálním auditu bývají zahájeny v prostorách společnosti ve 2. čtvrtletí následného roku. V souvislosti s tímto auditor předkládá společností požadavky na základní informace nejpozději 14 dnů před tímto datem.
- Do 31. května následujícího roku musí být auditorovi poskytnuty ÚZ a zprávy o vztazích společností a o měsíc později výroční zprávy, poté se zaměří na finální ověření mu poskytnutých informací.
- Na konci druhého čtvrtletí následujícího období ověřovaného roku vydá auditor zprávu o ověření ÚZ a do 31. července zprávu o ověření výroční zprávy.

6 PROJEKT KONSOLIDACE

Jelikož je společnost XY řídicí osobou a splňuje kritéria stanovaná ZÚ, je potřeba, aby povinně sestavovala KÚZ.

KÚZ je prováděna v sídle společnosti XY paní Kadešovou, která je za vypracování konsolidovaných výkazů zodpovědná. Jedná se o pracovníci s odbornými znalostmi, ale hlavně letitou praxí, neboť konsolidaci ve společnosti XY provádí již od roku 2004, kdy došlo k akvizicím firem, a došlo tak k vytvoření skupiny podniků.

V rámci diplomové práce jsem se podílel na procesu zpracování KÚZ, např. začleněním individuálních položek rozvahy a výsledovky do konsolidovaných účetních výkazů, tvorbou a prováděním kontrolních mechanismů, dohledáváním vzájemných interních vztahů zapsaných v předem stanovených formulářích platných pro všechny dceřiné společnosti.

Celý proces související s transformací podkladů pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů byl proveden prostřednictvím ručního zadávání do vytvořených tabulek v programu Microsoft Excel, neboť účetní program užívaný společností XY neumožňuje provádět operace, které jsou potřebné pro účely konsolidace. Tato skutečnost značně prodlužuje provedení konsolidace, neboť se jedná o velmi časově náročnou činnost.

Projekt sestavení konsolidovaných účetních výkazů budu popisovat retrospektivně v časové návaznosti jednotlivých činností, které bylo potřeba k požadovanému cíli provést, podle toho, kdy a jak se co dělalo. Pro účely práce údaje v tabulkách prezentují vlastní zpracování výkazů a ostatních dokumentů společností.

6.1 Vymezení konsolidačního celku

První stěžejní podmínkou pro správné provedení konsolidace bylo vymezení konsolidačního celku.

Konsolidační celek tvořil k 31. prosinci 2010 kromě mateřské společnosti XY jejich 11 dceřiných společností, ve kterých je mateřská společnost oprávněna přímo nebo nepřímo řídit provozní a finanční činnost, a vykonává tak rozhodující vliv, což je pravomoc, která bývá obecně spojena s vlastnictvím více než poloviny hlasovacích práv.

Společnosti XY vznikla poprvé povinnost konsolidovat účetní výkazy v roce 2004, kdy došlo k akvizicím.

6.1.1 Konsolidační celek

Při vymezování konsolidačního celku bylo nutné správně identifikovat všechny příslušné vazby ve skupině, které nezáležely pouze na velikosti podílů, ale i na realizaci či přenosu prostřednictvím různých dohod apod.

Konsolidační celek vymezila společnost XY k 30. listopadu 2009, tedy ještě před začátkem účetního období konsolidovaného roku 2010.

V tabulce č. 3 jsou uvedeny kromě veškerých společností, které tvoří za účetní období 2010 konsolidační celek, i jejich další charakteristiky spojené s procesem konsolidace.

Tab. 3: Skladba konsolidačního celku (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Společnost	Stupeň závislosti	% podíl na základním kapitálu	VK k 31. 12. 2010 (v tis. Kč)	Zvolená konsolidační metoda	Zdůvodnění
XY	Mateřská		206 628	plná	Akvizice 2004
1 - 4	Dceřinná	100%	106 034	plná	Akvizice 2004
5	Dceřinná	10%	10 960	plná	Akvizice 2004
6 - 11	Dceřinná	100%	47 345	plná	Akvizice 2004

6.1.2 Společnosti vyloučené z konsolidace

Oproti předešlým létům musely být některé dceřiné společnosti vyloučeny, popřípadě osvobozeny z povinnosti konsolidace, což demonstruje tabulka č. 4.

Tab. 4: Společnosti vyloučené / osvobozené z konsolidace (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Společnost	Důvod vyloučení / osvobození z povinnosti konsolidace
12	Společnost nevykazuje činnost
14	Společnost nevykazuje činnost
13	Společnost je v likvidaci

6.1.3 Změny ve složení konsolidačního celku

V průběhu účetního období 2010 nedošlo k žádným změnám ve složení vymezeného konsolidačního celku. Nedošlo k nákupu ani prodeji žádných obchodních podílů nových,

respektive stávajících společností a ani u žádného podniku nevznikla neschopnost pokračovat ve svých aktivitách.

6.2 Konsolidační směrnice

Poté, co byl stanoven mateřskou společností konsolidační celek, musely být s dostatečným časovým předstihem informovány všechny dcery, že byly začleněny do konsolidačního celku, a současně jim musely být sděleny informace týkající se vymezení tohoto celku a konsolidace jako takové.

Pro lepší obecnou informovanost konsolidovaných podniků, respektive uživatelů KÚZ, vydala společnost XY směrnici pro sestavení KÚZ, která informuje o níže uvedených faktorech:

- Právní rámec konsolidace - KÚZ bude zpracována na základě zákona č. 593/1991 Sb., o účetnictví v platném znění a na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., pomocí které se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, v platném znění.
- Vytyčení způsobu stanovení konsolidačního celku - Pro provedení konsolidace ÚZ vymezeného konsolidačního celku bude použit systém přímé konsolidace, kdy jsou všechny podniky konsolidačního celku zkonsolidovány najednou, bez nutnosti sestavení dílčích konsolidačních celků.
- Okamžik, ke kterému bude závěrka sestavována a období, za nějž se sestavuje - KÚZ se sestavuje ke konci rozvahového dne společnosti XY, tedy k 31. prosinci 2010 za účetní období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010.
- Zvolená metoda konsolidace - Pro sestavení konsolidovaných účetní výkazů bude u všech společností použita plná metoda konsolidace, neboť společnost XY uplatňuje rozhodující vliv ve všech organizacích konsolidačního celku.
- Povinnosti vztahující se ke konsolidovaným ÚJ - Společnost XY určuje konsolidovaným ÚJ, aby do 30. 6. 2010 poskytly veškerou dokumentaci a podklady spolu se svými individuálními ÚZ, které musejí být upraveny podle konsolidačních pravidel.
V případě zákonem stanovených podmínek se musí jednat o ÚZ ověřené auditorem.
- **Rámcové vymezení konsolidačních pravidel** - Společnost XY sestavila a vyhlásila konsolidační pravidla, kterými se musely všechny podniky tvořící skupinu řídit a které více rozvíjejí jí vydanou směrnicí.

S ohledem na znění ČÚS č. 020, ale i čistě z praktických důvodů je vhodné, aby konsolidační pravidla obsahovala již zmíněné údaje dané směrnicí, ale i:

- seznam všech podniků zařazených do konsolidace, vyčíslení příslušných podílů, ovládacích vazeb a charakteru podniků,
- způsob oceňování a vykazování majetku a závazků,
- strukturu účetních výkazů.

Právní legislativa sice přímo nevymezuje termín, do kdy by měla konsolidační směrnice a vypracované konsolidační pravidla být společností XY vydány, ale z hlediska objemnosti konsolidačního celku a náročnosti na pracnost při konsolidaci, zejména pokud se jedná o vylučování vzájemných vztahů uvnitř konsolidačního celku, bylo nezbytné, aby již na začátku účetního období roku 2010 byly nastaveny příslušné účty a metody zachycení vzájemných vztahů ve všech podnicích vstupujících do konsolidace tak, aby později mohly být bez problémů zjištěny. Pokud by totiž od prvního dne účetního období, za něž se konsolidace provádí, nebylo účtováno podle jednotných pravidel, zpětné dohledání by bylo značně obtížné a pracné.

Ihned po vymezení konsolidačního celku začala společnost XY v prosinci roku 2009 sestavovat směrnici s konsolidačními pravidly, které vyhlásila k 31. prosinci 2009.

6.3 Transformace údajů z individuálních účetních závěrek

Konsolidované ÚJ poskytly matce své individuální ÚZ spolu s veškerými dokumenty vytyčenými konsolidační směrnicí, jelikož bez nich by nebylo možné sestavit KÚZ.

Aby však mohly být jednotlivé individuální ÚZ správně zařazeny do konsolidace, bylo nutné zajistit, aby byly sestaveny na stejné bázi, a respektovaly tak ve všech zásadních ohledech jednotné metody účtování a vykazování, jak konsolidovaným ÚJ udávaly konsolidační pravidla.

Údaje z individuálních ÚZ podniků konsolidačního celku byly pak do položek KÚZ převedeny v plné výši a upraveny tak, aby uvedly do souladu účetní pravidla společnosti XY s pravidly používanými společnostmi v rámci skupiny.

6.3.1 Začlenění individuálních položek rozvahy a výsledovky

Při sestavování konsolidovaných účetních výkazů bylo v prvním kroku po shromáždění potřebných dat nutné na základě použité metody plné konsolidace, aby byly v plné výši začleněny jednotlivé položky individuálních rozvah a výkazů zisku a ztráty podniků tvořících skupinu.

Ze všeho nejdřív bylo nezbytné přetřídit veškeré účetní výkazy konsolidovaných podniků do stejné struktury, aby ty, které nejsou, byly přepracovány do plného rozsahu, a byly tak, co se týče struktury stejné s výkazy společnosti XY.

Podle obsahu jednotlivých položek výkazů mateřského podniku bylo potřeba obdobně upravit strukturu majetku, závazků, výnosů a nákladů.

Kvůli objemnosti konsolidačního celku budou pro lepší přehlednost použity pouze součtové řádky výkazů společnosti XY spolu se součtovým sloupcem nazvaným Konsolidované dcery, který prezentuje celkové sumy všech konsolidovaných dceřiných společností ve vybraných řádcích. Poslední sloupec je uveden jen pro orientaci, neboť se s ním bude pracovat v dalších krocích procesu konsolidace, a znamená konsolidovaný součet, avšak zatím nijak neupravený.

O začlenění individuálních rozvah mateřské společnosti a všech konsolidovaných dceřiných společností do konsolidované rozvahy podává obraz tabulka č. 5.

Tab. 5: Převod individuálních rozvah do konsolidované rozvahy (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Převod individuálních rozvah (v tis. Kč)	Číslo řádku	XY	Konsolidované dcery	2010 před úpravou
Aktiva celkem	001	396 787	514 401	911 188
Stálá aktiva	003	386 458	233 642	620 100
Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0	89	89
Dlouhodobý hmotný majetek	013	119 875	124 984	244 859
Dlouhodobý finanční majetek	023	266 583	108 569	375 152
Oběžná aktiva	035	10 305	270 387	280 692
Zásoby	036	0	101 234	101 234
Dlouhodobé pohledávky	043	0	23 677	23 677
Krátkodobé pohledávky	051	2 291	60 341	62 632
Krátkodobý finanční majetek	061	8 014	85 135	93 149
Časové rozlišení	066	24	10 372	10 396
Pasiva celkem	070	396 787	514 401	911 188
Vlastní kapitál	071	206 628	164 339	370 967
Základní kapitál	072	100 000	74 800	174 800
Kapitálové fondy	076	50 000	35 000	85 000
Rezervní fondy	082	7 566	1 909	9 475
Výsledek hospodaření minulých let	085	20 918	37 694	58 612
Výsledek hospodaření	088	28 144	1 4936	43 080
Cizí zdroje	092	190 159	339 557	529 716
Dlouhodobé závazky	098	187 445	272 663	460 108
Krátkodobé závazky	108	2 714	66 894	69 608
Časové rozlišení	124	0	10 505	10 505

Po převodu individuálních položek rozvah společností byla provedena zpětná kontrola výkazu, jestli platí základní rovnice a aktiva se rovnají pasivům u všech začleněných

společností, a tím i v nově sestaveném konsolidovaném výkazu, a zda jednotlivé rozvahy podávají věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví ÚJ.

Na případnou chybu by upozornil vzniklý rozdíl, který by byl ve většině případů způsoben překlepem nebo zaměněním účtů při ručním zadávání do tabulky. I když to může být značně nepravděpodobné, rozdíl při zpětné kontrole výkazu by v ostatních případech mohl pomoci zejména u společností nepodléhajících povinnosti auditu účetní závěrky poodhalit skutečnost, že jimi sestavená ÚZ neposkytuje informace o skutečném stavu a finanční situaci podniku.

Tabulka č. 6 zobrazuje kontrolu aktiv a pasiv individuálních rozvah společností tvořících skupinu.

Tab. 6: Kontrola výkazu (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

(v tis. Kč)	XY	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Aktiva	396 787	154 044	21 917	4 937	141 453	11 027	170 548	1 408	798	885	1 190	6 194
Pasiva	396 787	154 044	21 917	3 937	141 453	11 027	170 548	1 408	798	885	1 190	6 194
Rozdíl	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Kontrola rovnosti aktiv a pasiv neodhalila žádné chyby, ani rozdíly, díky čemuž nebylo potřeba provést opravná bádání týkající se hledání vzniklých diferencí, a mohlo se tak pokračovat bez prodlení v procesu konsolidace.

Součástí prvního kroku transformace údajů z individuálních účetních závěrek je ještě začlenění jednotlivých položek nákladů a výnosů z individuálních výkazů zisku a ztráty do složek nákladů a výnosů mateřské společnosti XY. Ty byly převedeny obdobným způsobem jako v případě individuálních rozvah. Výsledná podoba začlenění individuálních výsledkov do konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je znázorněna v tabulce č. 7.

Tab. 7: Převod individuálních výsledkov do konsolidovaného výkazu zisku a ztráty (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Převod individuálních výsledovek (v tis. Kč)	Číslo řádku	XY	Konsolidované dcery	2010 před úpravou
Tržby za prodej zboží	001	0	496 749	496 749
Náklady vynaložené na prodané zboží	002	0	472 791	472 791
Obchodní marže	003	0	11 487	23 958
Výkony	004	23 330	103 979	127 309
Výkonová spotřeba	008	4 071	107 784	111 855
Přidaná hodnota	011	19 259	20 153	39 412
Osobní náklady	012	1 028	19 965	20 993
Daně a poplatky	017	65	1 085	1 150
Odpis DHM a DNM	018	2 882	22 311	25 193
Tržby z prodeje DM a materiálu	021	0	46 341	46 341
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	024	0	38 695	38 695
Změna stavu rezerv a opravných položek	027	0	-16	-16
Ostatní provozní výnosy	028	11	52 085	52 096
Ostatní provozní náklady	029	100	8 354	8 454
Konsolidovaný provozní výsledek hospodaření	032	15 195	28 153	43 348
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	035	24 000	0	24 000
Výnosové úroky	044	0	12 944	12 944
Výsledek hospodaření	045	10 355	22 537	32 892
Konsolidovaný finanční výsledek hospodaření	050	13 645	-10 384	3 261
Daň z příjmů za běžnou činnost	051	696	2 833	3 529
Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období	062	28 144	14 936	43 080
Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období včetně podílu ekvivalence	066	28 144	14 936	43 080

Než bylo možné přejít k následujícímu kroku konsolidace, byla provedena ještě další zpětná kontrola. Tentokrát předmětem zájmu nebyl pouze samotný výkaz týkající se převodu individuálních výsledovek, nýbrž i dříve sestavený výkaz informující o převodu

individuálních rozvah do konsolidované rozvahy. V tomto případě se porovnávaly výsledky hospodaření z obou výkazů.

V tabulce č. 8 jsou zaznamenány výsledky provedené kontroly.

Tab. 8: Rovnost výsledku hospodaření (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

VH (v tis. Kč)	XY	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Rozvaha	28 144	8 243	463	253	3 871	151	838	0	33	289	6	789
Výsledovka	28 144	8 243	463	253	3 871	151	838	0	33	289	6	789
Rozdíl	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Jak odhaluje poslední řádek v tabulce č. 8, nevznikly žádné rozdíly před ani při začleňování jednotlivých položek rozvah a výsledovek do konsolidovaných výkazů. Prostřednictvím lidského faktoru nedošlo k chybám, a proto lze konstatovat, že do této chvíle poskytnuté ÚZ dceřiných společností i ÚZ společnosti XY podávaly věrný a poctivý obraz o jejich majetku, závazcích, vlastním kapitálu, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření jako rozdílu mezi výnosy a náklady.

6.3.2 Výpočet konsolidačních rozdílů a jeho odpis

Po přiřazení všech položek individuálních rozvah a výsledovek dceřiných podniků k položkám společnosti XY, byly po této agregaci na jedné straně v aktivech cenné papíry a na straně druhé věcně tomu odpovídající složky vlastního kapitálu. Jelikož si KÚZ klade jako jeden ze základních cílů sledování vývoje a změn konsolidovaného vlastního kapitálu v čase, a protože podnik jako celek nemůže vykazovat v aktivech podíly vůči svému „středisku“ a na druhé straně příslušný kapitál, bylo nutné v dalším kroku v procesu konsolidace účetních výkazů tyto položky proti sobě vyloučit a vypočítat konsolidační rozdíl, který se počítá ke dni akvizice.

Pro výpočet konsolidačního rozdílu bylo nejdříve nutné vypočítat vlastní kapitál konsolidovaných ÚJ k datu akvizice, který se vypočetl názorně pro podnik 1, ale i ostatní dcery jako součet základního kapitálu, fondů, výsledků hospodaření minulých let a běžného období a ostatních složek vlastního kapitálu.

- $VK \text{ k datu akvizice} = ZK + \text{Fondy} + VH \text{ minulých let} + VH \text{ běžného období}$

$$VK \text{ k datu akvizice} = 100 + 72 + 10\,918 + 2\,651$$

$$VK \text{ k datu akvizice} = 13\,741 \text{ tis. Kč}$$

Poté se zohlednila míra vlivu mateřské společnosti na konkrétní dceřinou společnost, a mohl tak být vypočten konsolidační rozdíl. U společnosti 1 se od hodnoty pořizovací ceny odečítala plná částka vlastního kapitálu k datu akvizice, jelikož mateřská společnost XY v ní uplatňuje 100% vliv.

- Konsolidační rozdíl = pořizovací cena – procentuální podíl * VKa

$$\text{Konsolidační rozdíl} = 24\,804 - 1 * 13\,741$$

$$\text{Konsolidační rozdíl} = 11\,063 \text{ tis. Kč}$$

Obdobným principem byly vypočteny konsolidační rozdíly u všech konsolidovaných ÚJ. Vedle sloupců dceřiných podniků byl přidán pro zpřehlednění součtový sloupec, ve kterém bylo možné vyčíslit konsolidační rozdíl za konsolidační celek.

- Konsolidační rozdíl = účetní hodnota CP – podíl na vlastním kapitálu

$$\text{Konsolidační rozdíl} = 12\,7579 - 63\,370$$

$$\text{Konsolidační rozdíl} = 63\,209 \text{ tis. Kč}$$

Cestu, jak byl vypočten konsolidační rozdíl k datu akvizice, uvádí tabulka č. 9.

Tab. 9: Výpočet konsolidačního rozdílu k datu akvizice (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Společnost	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	Celkem
Měsíc akvizice	8	8	8	1	1	8	8	8	8	8	8	
Rok akvizice	2004	2004	2004	2004	2004	2004	2004	2004	2004	2004	2004	
Pořizovací cena	24 804	31 321	3 862	2 900	1 200	57 692	1 500	400	100	1 300	2 500	127 579
% podílu	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
VK k datu akvizice	13 741	10 630	1 710	-4 152	1 099	41 266	1 391	308	-1 812	419	-230	64 370
Základní kapitál	100	400	100	3 000	1 000	37 100	1 500	400	100	100	100	43 900
Fondy	72	40	0	0	16	0	0	0	0	0	10	138
HV minulých let	10 918	9 377	1 470	-7 152	83	3 759	-84	-161	-1 803	294	-960	15 740
HV běžného období	2 651	813	140	0	0	407	-25	69	-108	26	620	4 593
Konsolidační rozdíl	11 063	20 691	2 152	7 052	101	16 426	109	91	1 912	882	2 730	63 209

Tabulka č. 9 potvrzuje, že k datu akvizice vznikl kladný konsolidační rozdíl, respektive rozdíl mezi cenou pořízení cenných papírů a vkladů konsolidovaných podniků a jejich oceněním podle podílové účasti společnosti XY na výši vlastního kapitálu podniků při jejich prvním zařazení do konsolidačního celku. Společnosti XY se tak vyplnil základní předpoklad, proč podíly v jednotlivých podnicích pořídila. Kupovala podniky produkující zisk, čímž zjednodušeně řečeno z pohledu skupiny nakoupila schopnost produkce zisku.

Z tohoto důvodu bylo nutné vypočítat odpis konsolidačního rozdílu, který se podle ČÚS č. 020 bude muset odepisovat po dobu 20 let lineární metodou odepisování.

V tabulce č. 10 se při výpočtu odpisu konsolidačního rozdílu vycházelo z konsolidačního rozdílu vypočteného v tabulce č. 9.

Tab. 10: Výpočet odpisu konsolidačního rozdílu k datu akvizice (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

(v tis. Kč)	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	Celkem
Konsolidační rozdíl	11 063	20 691	2 152	7 052	101	16 426	109	91	1 912	882	2 730	63 209
Počet let odepisování	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	
Měsíční rovnoměrný odpis	46	86	9	29	0,4	68	0,4	0,4	8	4	11	
Odpis v prvním roce po akvizici	184	345	36	345	5	274	2	2	32	15	45	1 285
Odpis v následujících letech	553	1 034	108	353	5	821	5	4	96	44	136	3 160

Tabulka č. 10 v sobě zahrnuje několik verzí odpisů potřebných pro další propočty. V prvním případě se počítal měsíční rovnoměrný odpis. Vezmu-li jako názorný příklad podnik 1, bylo použito pouze jednoduché matematiky, kdy se konsolidační rozdíl vypočtený pro společnost 1 vydělil počtem let rovnoměrného odepisování násobeného číslem dvanáct symbolizujícím počet měsíců v roce.

- Měsíční rovnoměrný odpis = $KR / 20 * 12$

$$\text{Měsíční rovnoměrný odpis} = 11\,063 / 20 * 12$$

$$\text{Měsíční rovnoměrný odpis} = 46 \text{ tis. Kč}$$

V dalším řádku tabulky se propočítávala výše odpisů v prvním roce po akvizici. Jelikož se jednalo o rok, kdy byla akvizice provedena, nemohl být konsolidační rozdíl odepsán za celý rok, nýbrž pouze za dobu až po akvizici. Z tohoto důvodu se odečítal měsíc akvizice zjištěný z tabulky č. 9 od čísla 12, které prezentuje celý rok odepisování, a výsledek se násobil měsíčním rovnoměrným odpisem. V případě společnosti 1, se odpis pro první rok po akvizici počítal pouze za 4 měsíce.

- Odpis v prvním roce po akvizici = měsíční rovnoměrný odpis * (12 – měsíc akvizice)

$$\text{Odpis v prvním roce po akvizici} = 46 * (12 - 8)$$

$$\text{Odpis v prvním roce po akvizici} = 184 \text{ tis. Kč}$$

Předposlední odpis se týká odpisů pro následující roky. Jeho výpočet byl ze všech forem odpisů nejjednodušší. Navážu-li na demonstraci na společnosti 1, vynásobil se pouze měsíční rovnoměrný odpis počtem měsíců v roce.

- Odpis v následujících letech = měsíční rovnoměrný odpis * 12

$$\text{Odpis v následujících letech} = 46 * 12$$

$$\text{Odpis v následujících letech} = 553 \text{ tis. Kč}$$

Neboť tabulka obsahovala výpočty pro všech 11 podniků, ve kterých společnost XY uplatňuje rozhodující vliv, provedly se obdobně výše zmíněné propočty pro každý z podniků.

Jak je jistě patrné, základním prvkem při vyčíslování jednotlivých odpisů byly měsíční rovnoměrné odpisy konsolidačního rozdílu každé z dceřiných společností. Díky nim se mohly vypočítat odpisy v prvním roce po akvizici, v následujících letech i v posledním roce. Aby však mohly vstoupit ve svých upravených podobách do dalších částí procesu konsolidace, umožnit vyčíslit netto konsolidovaný rozdíl nebo výši kumulovaných opravek pro daný rok, bylo nezbytné je v posledním sloupci tabulky sečíst za všechny konsolidované účetní jednotky.

- Odpis v prvním roce po akvizici celkem = 1 285 tis. Kč
- Odpis v následujících letech celkem = 3 160 tis. Kč

Protože účetní období 2010 není prvním ani posledním rokem konsolidace, lze zatím zahrnout do výkazu zisku a ztráty odpis konsolidačního rozdílu za rok 2010, který bude roven 3160 tis. Kč.

- Odpis konsolidačního rozdílu 2010 = odpis v následujících letech celkem
Odpis konsolidačního rozdílu 2010 = 3160 tis. Kč

Doposud uváděné výpočty konsolidačního rozdílu a jeho odpisu nejsou dostačující. Bylo potřeba dále je upravit, protože se tato práce zaměřuje na sestavení konsolidovaných účetních výkazů již několikrát konsolidovaného celku. Jelikož se tato konsolidace netýká hned prvního roku po akvizici, je v tabulce č. 11 zobrazen součet odpisů v jednotlivých letech.

Tab. 11: Kumulované oprávky pro konsolidační rozdíl (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

(v tis. Kč)	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	Celkem
2004	184	345	36	345	5	274	2	2	32	15	45	1 285
2005	738	1 379	143	698	10	1 095	7	6	127	59	182	4 444
2006	1 291	2 414	251	105	15	1 916	13	11	223	103	318	7 605
2007	1 844	3 448	359	1 403	20	2 738	18	15	319	147	455	10 766
2008	2 397	4 483	466	1 756	25	3 559	24	20	414	191	591	13 926
2009	2 950	5 518	574	2 108	30	4 380	29	24	510	235	728	17 086
2010	3 503	6 552	681	2461	35	5 202	35	29	605	279	865	20 247

V tabulce č. 11 byl proveden odpis konsolidačního rozdílu od data akvizice po rok 2010, za který se konsolidace provádí.

Obdobně jako v tabulce č. 10 se zde pracuje s odpisy v prvním roce po akvizici, v následujících letech a v posledním roce.

Budu-li pokračovat v prezentaci výsledků na příkladu společnosti 1, v roce 2004 budou kumulované oprávky rovny odpisu v prvním roce po akvizici. Pro následujících 18 let se budou oprávky rovnat součtu oprávek z minulého roku a odpisu pro následující roky. A v posledním roce odepisování dojde k součtu oprávek z předešlého roku spolu s odpisem pro rok poslední.

- Kumulované oprávky 2004 = odpis v prvním roce po akvizici
Kumulované oprávky 2004 = 184 tis. Kč
- Kumulované oprávky 2010 = kumulované oprávky 2009 + odpis v následujících letech
Kumulované oprávky 2010 = 2 950 + 553

Kumulované oprávky 2010 = 3 503 tis. Kč

nebo

- Kumulované oprávky 2010 = odpis v prvním roce po akvizici + počet let s odpisem pro následující roky * odpis v následujících letech

Kumulované oprávky 2010 = 184 + 6 * 553

Kumulované oprávky 2010 = 3 503 tis. Kč

Samozřejmostí je, že u společnosti 1 bylo počítáno s výší jejich odpisů. Obdobným způsobem musely být vypočteny i kumulované oprávky ostatní dceřiných společností, aby se pak mohly sesumírovat v součtovém sloupci.

- Kumulované oprávky 2010 celkem = součet kumulovaných opravek 2010 společností 1 – 11
- Kumulované oprávky 2010 celkem = 20 247 tis. Kč

Znalost čísel z tabulky č. 11, a tím i hlavně posledního výpočtu je nezbytná pro výpočet netto konsolidačního rozdílu v tabulce č. 12, který je předmětem propočtů v celé této kapitole a který se promítne i do výkazu konsolidované rozvahy.

Tab. 12: Netto konsolidační rozdíl (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

(v tis. Kč)	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	Celkem
2004	10 878	20 346	2 116	6 707	95	16 152	107	89	1 879	866	2 689	61 924
2005	10 325	19 312	2 009	6 355	91	15 331	102	85	1 784	822	2 549	58 765
2006	9 772	18 277	1 902	6 001	86	14 509	96	81	1 689	778	2 413	55 604
2007	9 219	17 243	1 793	5 649	81	13 688	91	76	1 593	734	2 276	52 443
2008	8 666	16 208	1 686	5 297	76	12 867	85	72	1 497	690	2 139	49 283
2009	8 113	15 174	1 578	5 042	71	12 046	80	67	1 402	646	2 002	46 221
2010	7 560	14 139	1 470	4 694	66	11 224	75	63	1 306	602	1 866	43 065

Výpočty v tabulce č. 12 vycházejí ze základního předpokladu, že konsolidační rozdíl pro daný rok musí být očištěný o hodnotu opravek, které se k němu vztahují, stejně jako tomu bývá v rozvaze u všech položek odepisovaného majetku.

Ve své podstatě jsou údaje tabulky č. 12 výsledkem pouhého odečtení kumulovaných opravek pro konsolidační rozdíl z tabulky č. 11 od vypočteného konsolidačního rozdílu k datu akvizice z tabulky č. 9.

Zaměřím-li se pouze na výpočet netto konsolidačního rozdílu celého konsolidačního celku, výsledek bude vycházet ze součtu kumulovaných opravek pro konsolidační rozdíl jednotlivých společností v roce 2010 a ze součtu konsolidačních rozdílů všech dceřiných společností k datu akvizice.

- Netto konsolidační rozdíl = Konsolidační rozdíl k datu akvizice celkem – kumulované opravy 2010 celkem
Netto konsolidační rozdíl = 63 209 – 20 247
Netto konsolidační rozdíl = 43 065 tis. Kč

Zjištěná částka konsolidačního rozdílu se pak zaúčtovala do položky aktivního konsolidačního rozdílu v rozvaze.

6.3.3 Vyloučení vzájemných vztahů

Poté, co byly vypočteny konsolidační rozdíly k datu akvizice a poté a co byl proveden odpis konsolidačního rozdílu od data akvizice do data ÚZ, bylo nutné v rámci dalšího kroku plné metody konsolidace zajistit, aby KÚZ neobsahovala vzájemné vztahy, tedy transakce, které byly provedeny ÚJ uvnitř konsolidačního celku. Vyloučením se dosáhlo toho, že konsolidované účetní výkazy budou zobrazovat pouze vztahy k jednotkám, jež nejsou součástí skupiny podniků.

Jednalo se o nejnáročnější fázi celého procesu konsolidace, protože je konsolidační celek značně obsáhlý, čímž se komplikovalo nejdříve identifikování a později vylučování všech v tomto účetním období provedených vzájemných operací. Jak již bylo uvedeno dříve, konsolidační pravidla stanovená mateřskou společností XY určovala, že pro účtování účetních operací uvnitř konsolidačního celku budou použity analytické účty. Z toho by mohlo plynout, že při vylučování vzájemných vztahů stačilo pouze zohlednit toto analytické účty příslušných položek rozvahy a výsledovky, což však není pravda, neboť existuje pravděpodobnost, že již při účtování mohlo dojít k mylnému zaúčtování, a proto bylo nutné, aby byly analytické účty konfrontovány se smlouvami mezi jednotlivými společnostmi, účetními doklady, dohodami apod.

Pro lepší přehlednost jsem v tabulkách zaznamenávajících výpočet interních vztahů uvnitř skupiny uváděl částku a název podniku, kde se úprava provedla, což jsem se snažil doložit vysvětlením, proč v dané položce k úpravě došlo. Pro účely popisu provedených úprav jsem musel nastudovat a porovnávat jednotlivé interní doklady.

Podle konsolidačních pravidel mateřské společnosti měly být zapsány do předem stanovených formulářů každou dcerou všechny společné operace, na jejichž základě se vyloučily následující položky rozvahy a výsledovky.

Majetkové účasti

Při vyčíslení majetkových účastí mateřské společnosti v konsolidovaných společnostech proti základnímu kapitálu a ostatním složkám vlastního kapitálu dceřiných společností bylo nejdříve nutné obeznámit se s podíly v ovládaných a řízených společnostech konsolidačního celku, jak ukazuje tabulka č. 13.

Tab. 13: Podíly v ovládaných a řízených společnostech konsolidačního celku (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Název	Nominální hodnota (v tis. Kč)	Tržní ocenění (v tis. Kč)
XY	168 879	168 879
6	6 100	6 100
Celkem	174 979	174 979

Výpočet podílů v ovládaných a řízených společnostech se odvíjel od formy organizačního schématu konsolidačního celku, kdy společnost XY ovládá společnosti 1-6 a společnost 6 ovládá společnosti 7-11.

Jak plyne z tabulky č. 14, vyloučení majetkových vztahů se oproti ostatním vzájemným operacím zdálo být nejjednodušší.

Tab. 14: Majetkové vztahy (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Řádek	Text	Částka (v tis. Kč)
024	Podíly v ovládaných a řízených osobách	174 979
031	Konsolidační rozdíl	-43 065
Celkem	Majetkové účasti	131 614

Při vyčíslení celkové výše úprav majetkové účasti se odečetl aktivní konsolidační rozdíl k roku 2010, tedy netto konsolidační rozdíl, od celkových podílů v ovládaných a řízených společnostech konsolidačního celku.

- Majetkové účasti = podíly v ovládaných a řízených osobách – aktivní konsolidační rozdíl k roku 2010

Majetkové účasti = 174 979 – 43 065

Majetkové účasti = 131 614 tis. Kč

Vzájemné pohledávky a závazky

Jelikož jednotlivé společnosti měly vzájemně mezi sebou podepsanou řadu smluv týkajících se prodeje zboží a služeb, pronájmu dlouhodobého majetku, poskytnutí bezúročných půjček, popřípadě kontokorentního úvěru a dalších, bylo nutné identifikovat výši vzájemných pohledávek a závazků.

Tabulky č. 15 a 16 podávají detailní pohled na průběh výpočtu celkových vzájemných pohledávek a závazků.

Tab. 15: Vzájemné pohledávky (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Řádek	Text	Společnost	Částka (v tis. Kč)
027	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám	XY	97 704
		6	87 909
028	Jiný dlouhodobý finanční majetek	5	1 500
		8	550
044	Dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů	1	-45
049	Jiné dlouhodobé pohledávky	6	2 275
052	Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů	XY	2 267
		1 - 11	4 327
058	Ostatní poskytnuté zálohy	1	26
		9	11
060	Jiné krátkodobé pohledávky	2	-77
		4	-2
Celkem	Vzájemné pohledávky	Skupina	196 445

Tab. 16: Vzájemné závazky (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Řádek	Text	Společnost	Částka (v tis. Kč)
099	Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů	XY	40 000
		4	4 050
100	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	1	43 859
103	Dlouhodobé přijaté zálohy	4	97 704
107	Jiné dlouhodobé závazky	6	2 050
109	Krátkodobé závazky z obchodních vztahů	XY	75
		1	4 867
		2	195
		3	65
		4	201
		6	132
		8	12
		9	612
		10	31
		11	285
116	Krátkodobé přijaté zálohy	4	53
		5	-21
		7	35
		9	2 240
Celkem	Vzájemné závazky	Skupina	196 445

Správnost výpočtů ověřila celková hodnota vzájemných pohledávek uvnitř konsolidačního celku, neboť musela svou výší odpovídat částce vzájemných závazků ve skupině podniků. Nejednalo se však o jedinou kontrolu, která se prováděla, neboť jak je známo, co je pro jednu společnost pohledávkou, to je u společnosti druhé závazkem ve stejné výši. Proto jsem se v tabulce č. 17 detailně změřil na vzájemné porovnávání položek pohledávek a závazků mezi odpovídajícími podniky.

Tab. 17: Porovnání vzájemných pohledávek a závazků (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Pohledávky (v tis. Kč)			Závazky (v tis. Kč)		
Společnost	Řádek	Částka	Společnost	Řádek	Částka
XY	027	97 704	4	103	97 704
6	027	44 050	XY	099	40 000
			4	099	4 050
6	027	43 859	1	100	43 859
5	028	1 500	6	107	2 050
8	028	550			
1	044	-45		109	6 475
6	049	2 275		116	2 307
	052	6 594			
	058	37			
	060	-79			
Skupina		196 445	Skupina		196 445

Pro objasnění vzájemných vztahů při porovnávání pohledávek a závazků bylo v tabulce č. 17 použito interních materiálů a smluv mezi firmami.

- Podniku 4 byla společností XY poskytnuta bezúročná půjčka ve výši 97 704 tis. Kč, kterou podnik 4 účtuje jako dlouhodobé přijaté zálohy na řádku 103.
- Společnost 6 uzavřela s firmou XY a s podnikem 4 smlouvu o poskytnutí kontokorentního úvěru v celkové výši 44 050 tis. Kč, který bude společností vykázán v řádku 099 dlouhodobé závazky z obchodních vztahů.
- Podobně jako v případě výše se tentokrát společností 6 a 1 dohodly na klasickém úvěru ve výši 43 859 tis. Kč, jež se promítá společností 1 do závazků k ovládaným a řízeným osobám v řádku 100.
- ✓ Sečtu-li pak pohledávky za půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám poskytnutých společností XY a 6, dostanu částku 185 613 tis. Kč, která se při porovnání součtu závazků k ovládaným a řízeným osobám a dlouhodobých závazků z obchodních vztahů bude rovnat totožné částce.

- Společnost 6 vystavila společností 5 a 8 dlouhodobou směnku užitou pro úhradu jejich závazků v celkové výši 2 050 tis. Kč, kdy společnosti 5 a 8 vlastní směnku ve výši 1 500, respektive 505 tis. Kč.
- ✓ Poslední část vzájemných pohledávek a závazků byla sjednocena z důvodu početnosti složitých provázaných mezipodnikových vazeb do jedné velké skupiny, kterou lze považovat za oblast obchodních vztahů. Zde byly na jedné straně porovnány krátkodobé závazky z obchodního styku a přijaté zálohy za dodání zboží s položkami krátkodobých a dlouhodobých pohledávek z obchodních vztahů, ostatních pohledávek a poskytnutými zálohami, jejichž výsledná výše v obou případech činila 8 782 tis. Kč.

Jako výsledný kontrolní mechanismus správně identifikovaných vzájemných pohledávek a závazků se použilo porovnání výsledných částek za celou skupinu z tabulek č. 15, 16 a 17.

Vzájemné náklady a výnosy

Obdobně jako v případě pohledávek a závazků existence interních vazeb uvnitř konsolidačního celku zapříčinila potřebu vyloučení i vzájemných nákladů a výnosů.

V tabulkách č. 18 a 19 je pak ilustrován průběh výpočtu celkových vzájemných nákladů a výnosů.

Tab. 18: Vzájemné náklady (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Řádek	Text	Společnost	Částka (v tis. Kč)
002	Náklady vynaložené na prodané zboží	1	19 686
009	Spotřeba materiálu a energie	1	129
		3	12
		4	3
010	Služby	XY	422
		1	28 164
		2	1 477
		3	315
		4	632
		6	63
		8	122
		9	132
		10	280
		11	3 050
025	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	1	1 400
		2	24 655
		3	1 546
029	Ostatní provozní náklady	3	5
		4	1
		11	104
045	Nákladové úroky	XY	35
		1	8 874
		4	2 665
		6	916
		10	1
		11	91
Celkem	Vzájemné náklady	Skupina	94 680

Tab. 19: Vzájemné výnosy (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Řádek	Text	Společnost	Částka (v tis. Kč)
001	Tržby za prodej zboží	1	19 686
005	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	XY	23 330
		1	977
		2	5 867
		3	582
		4	1 106
		8	440
		9	950
		10	1 546
022	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1	1 300
		2	24 655
		3	1 546
028	Ostatní provozní výnosy	2	112
		3	1
036	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách	XY	24 000
044	Výnosové úroky	2	637
		3	130
		5	98
		6	11 666
		7	51
Celkem	Vzájemné výnosy	Skupina	94 680

Pro ověření provedených výpočtů posloužila hypotéza, že se celková hodnota vzájemných nákladů uvnitř konsolidačního celku má rovnat částce vyjadřující výnosy, které byly dosaženy mezi podniky celé skupiny. Hypotéza byla sice splněna, ale v rámci kontrol správnosti bylo nutné v následující tabulce dále porovnat a osvětlit vzájemné náklady a výnosy z pohledu událostí, kterými byly vyvolány.

Tab. 20: Porovnání vzájemných nákladů a výnosů (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Náklady (v tis. Kč)			Výnosy (v tis. Kč)		
Společnost	Řádek	Částka	Společnost	Řádek	Částka
1	001	19 686	1	001	19 686
	009	34 501		005	34 798
1	025	1 300	1	022	1 300
2	025	24 655	2	022	24 655
3	025	1 546	3	022	1 546
	029	110		028	113
	045	12 582		044	12 582
Skupina		94 680	Skupina		94 680

V tabulce č. 20 byly porovnány vzájemné náklady a výnosy. Jejich celková výše za celou skupinu činila v obou případech 94 680 tis. Kč, avšak při detailnějším pohlednutí do tabulky je patrné, že některé položky nákladů a výnosů, které byly zvýrazněny, se sobě nerovnály.

- Jelikož se největší společnost celého konsolidačního celku, společnost 1, specializuje na prodej luxusního zboží, došlo k obchodu uvnitř skupiny, a zboží bylo prodáno za pořizovací cenu některým podnikům tvořícím konsolidační celek, které jej pak prodaly dále koncovým uživatelům. Proto bylo nutné u společnosti 1 shodně vyloučit 19 686 tis. Kč z výnosů i nákladů za prodané zboží.
- Společnosti 1, 2, a 3 prodaly v účetním období 2010 v rámci skupiny dlouhodobý majetek zahrnutý do stálých aktiv v jejich rozvaze, což zapříčinilo, že se musely odečíst jak tržby z tohoto prodeje, tak i zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku ve výši 27 501 tis. Kč.
- Jak již bylo zmíněno u objasňování vzájemných vztahů při porovnávání pohledávek a závazků, některé společnosti mezi sebou uzavřely nebo už měly uzavřeny smlouvy o poskytnutí kontokorentního, ale i klasického úvěru. Stranám, které úvěry poskytly, bylo nutné odečíst výši výnosových úroků z úvěrů plynoucích ve

výši 12 582 tis. Kč a firmám, jež si úvěry sjednaly, obdobně náklady za placené úroky ve shodné částce.

- Všechny ostatní provozní výnosy a náklady měly být vyloučeny ve stejné výši, k čemuž však nedošlo. Byly vyloučeny vzájemné nákladové a výnosové vztahy mezi společnostmi 4 a 3 v hodnotě 1 tis. Kč. Dále pak proběhly interní transakce mezi společnostmi 2, 3 a 11, a tak došlo k vyloučení nákladů společností 3 a 11 v celkové výši 109 tis. Kč oproti výnosům společnosti 2 v částce 109 tis. Kč. Po této eliminaci však přebývaly 3 tis. Kč společnosti 2 v ostatních provozních výnosech.
- Důvodem, proč společnosti 2 přebývaly 3 tis. Kč v ostatních provozních výnosech, bylo pouhé mylné zaúčtování spojené s prodejem vlastních výrobků a zejména služeb, neboť zde po důkladném prozkoumání bylo zjištěno, že společnost 2 má tentokrát o 3 tis. Kč nižší tržby za prodej svých výrobků a služeb než by měla mít, jelikož vyloučená výkonová spotřeba všech společností se rovnala 34 801 tis. Kč a tržby za prodané vlastní výrobky a služby pouze 34 798 tis. Kč.

Pro shrnutí úprav individuálních položek rozvahy a výsledovky je nutné znát, že při eliminaci interních vztahů by měly být vyloučeny:

- majetkové účasti mateřské společnosti v konsolidovaných společnostech proti základnímu kapitálu a ostatním složkám vlastního kapitálu dceřiných společností v celkovém objemu 131 614 tis. Kč,
- vzájemné pohledávky a závazky v celkovém objemu 196 445 tis. Kč,
- vzájemné náklady a výnosy v celkovém objemu 94 680 tis. Kč.

Proto, aby se všechny tyto účetní operace mohly vyloučit, bylo nejdříve nutné, aby společnost XY odsouhlasila identifikované vzájemné vazby uvnitř konsolidačního celku.

6.3.4 Shrnutí úprav individuálních položek rozvahy a výsledovky

Protože už ve sledovaném účetním období nedošlo v ÚJ konsolidačního celku oproti předcházejícímu období k významným změnám v oceňování, odpisování a postupů účtování, a ani k žádným významným událostem po datu ÚZ, do výkazů, které sumírují úpravy individuálních položek, byly zahrnuty pouze společnosti XY odsouhlasené vyloučené vzájemné vztahy spolu s konsolidačním rozdílem a s ním souvisejícím odpisem a další položky plynoucí z charakteristiky použité metody konsolidace.

Tabulka č. 21 ukazuje, ve kterých součtových položkách rozvahy došlo k úpravám a v jaké výši.

Tab. 21: Úpravy konsolidované rozvahy (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Úpravy konsolidované rozvahy (v tis. Kč)	Číslo řádku	2010 před úpravou	Rozdíly	2010 po úpravě
Aktiva celkem	001	911 188	-328 059	583 129
Stálá aktiva	003	620 100	-319 277	300 823
Dlouhodobý nehmotný majetek	004	89	0	89
Dlouhodobý hmotný majetek	013	244 859	0	244 859
Dlouhodobý finanční majetek	023	375 152	-362 342	12 810
Konsolidační rozdíl	031	0	+43 065	43 065
Oběžná aktiva	035	280 692	-8 782	271 910
Zásoby	036	101 234	0	101 234
Dlouhodobé pohledávky	043	23 677	-2 230	21 447
Krátkodobé pohledávky	051	62 632	-6 552	56 080
Krátkodobý finanční majetek	061	93 149	0	93 149
Časové rozlišení	066	10 396	0	10 396
Pasiva celkem	070	911 188	-328 059	583 129
Vlastní kapitál	071	370 967	-131 614	239 353
Základní kapitál	072	174 800	-55 900	118 900
Kapitálové fondy	076	85 000	-35 000	50 000
Rezervní fondy	082	9 475	-137	9 338
Výsledek hospodaření minulých let	085	58 612	-13 418	45 194
Výsledek hospodaření	088	43 080	-27 159	15 921
Cizí zdroje	092	529 716	-196 445	333 271
Dlouhodobé závazky	098	460 108	-187 663	272 445
Krátkodobé závazky	108	69 608	-8 782	60 826
Časové rozlišení	124	10 505	0	10 505

Základna tabulky č. 21 je převzata z tabulky č. 5, kde se začleňovaly individuální položky rozvah dceřiných společností do rozvahy společnosti XY. Z tabulky uvedené výše je už patrné, jakou podobu bude mít výkaz konsolidované rozvahy ve sloupci týkajícího se běžného účetního období roku 2010, ale stěžejním je v tomto kroku projektu konsolidace sloupec s rozdíly, který v číselném vyjádření odhaluje, co se v daných složkách rozvahy dělo. Vzájemné vztahy v případě pohledávek, závazků a majetkových vztahů byly sice již vyčísleny, ale z rozvahy je bylo potřeba odečíst. Na úpravy součtových položek rozvahy mohly mít souběžně vliv odlišné interní transakce.

- Vzhledem k tomu, že dopady prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve skupině dosahovaly nevýznamných hodnot, nebyly tyto následky na řádcích č. 004 a 013 vyloučeny.
- Konsolidace plnou metodou ukládá jako jednu z podmínek vyloučit podílové cenné papíry a podíly, jejichž emitentem byly řízené osoby. Proto byla v řádku č. 024, jehož výše je promítnuta do řádku č. 023 v tabulce, upravena hodnota podílů v ovládaných a řízených osobách na nulu o plnou částku 174 689 tis. Kč. Kromě toho se odečetla plná výše půjček a úvěrů řízeným osobám z řádku č. 027. Dále bylo nutné odečíst částku 2 050 tis. Kč za jiný dlouhodobý finanční majetek z řádku č. 028, jelikož se jedná o pohledávku v rámci skupiny.
 - Rozdíl 023 = - (174 689 + 185 613 + 2 050)
 - Rozdíl 023 = - 362 342 tis. Kč
- Oproti předešlému výkazu z tabulky č. 5, je možné si všimnout, že zde přibyl řádek č. 031, na kterém je hodnota vypočteného aktivního netto konsolidačního rozdílu pro rok 2010, jež se touto částkou promítne do rozdílového sloupce s kladným znaménkem.
- ✓ Součtem výše vypočtených rozdílů se vyčísly rozdily ve stálých aktivech na řádku č. 003.

$$\text{Rozdíl 003} = - 362\,342 + 43\,065$$

$$\text{Rozdíl 003} = - 319\,277 \text{ tis. Kč}$$

- Jelikož jsou zásoby uvnitř skupiny fakturovány ve shodné ceně, nedochází tím k ziskům ani ztrátám, tak nebylo zapotřebí stejně jako u dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku řádek č. 036 upravovat.

- Na obdobné myšlenky, že prodej zásob a majetku nemá vliv na konsolidovanou rozvahu, staví i krátkodobý finanční majetek na řádce č. 061 a aktivní i pasivní účty časového rozlišení na řádcích č. 066 respektive 124, proto nedošlo k žádným úpravám v těchto položkách.
- Při identifikaci vzájemných pohledávek s charakterem splatnosti delší než jeden rok se vyskytly pouze dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů a jiné pohledávky, které bylo nyní potřeba vyloučit v řádce č 043.
 - Rozdíl 043 = - (2 275 - 45)
 - Rozdíl 043 = - 2 230 tis. Kč
- V řádce č. 051 se ve výši 6 552 tis. Kč do úprav krátkodobých pohledávek promítly pohledávky z obchodních vztahů, ostatní poskytnuté zálohy a jiné pohledávky.
 - Rozdíl 051 = - (6 594 + 37 - 79)
 - Rozdíl 051 = - 6 552 tis. Kč
- ✓ Pro výpočet úprav oběžných aktiv na řádce č. 035 stačilo sečíst pouze krátkodobé a dlouhodobé pohledávky, jelikož na ostatních řádcích nedošlo k žádným eliminacím.
Rozdíl 035 = - 2 230 - 6 552
Rozdíl 035 = - 8 782 tis. Kč
- ✓ K výslednému rozdílu aktiv v konsolidované rozvaze se došlo součtem rozdílů stálých aktiv, oběžných aktiv a časového rozlišení, ve kterém však ke změnám nedošlo.
Rozdíl 001 = - 319 277 - 8 782 + 0
Rozdíl 001 = - 328 059 tis. Kč
- Plná metoda konsolidace udává jako jednu ze základních podmínek vyloučit z konsolidovaného základního kapitálu kapitál výši základního kapitálu mateřských společností ve výši odpovídající podílu matky na jejich ZK. Proto byl u všech dceřiných společností kromě společnosti 5 odečten základní kapitál v plné výši, neboť společnost XY má na něm 100% podíl. V případě společnosti 5 má společnost XY pouze 10% podíl z celkových 10 000 tis. Kč na ZK, z čehož vyplývá, že v konsolidovaném účetním základním kapitálu mělo být započítáno i 90% ZK společnosti 5 ve výši 9 000 tis. Kč.
Rozdíl 072 = - (174 800 - 118 900)
Rozdíl 072 = - 55 900 tis. Kč

- Každoročně se převádějí výsledky hospodaření ostatních společností z předešlého roku na účet nerozdělného zisku minulých let, neuhrazené ztráty minulých let a do zákonného rezervního a kapitálového fondu. Z důvodu náročného provázanosti a obtížnosti výpočtu těchto úprav, neuvádím cestu k rozdílům zaznamenaných na řádcích 076, 082 a 085.
- Výsledek hospodaření v řádku č. 088 bylo nutné upravit o výši zjištěného konsolidačního rozdílu a převod podílů ze zisku společností 1 a 6 z řádku č. 062 v tabulce č. 22. Vzniklá drobná odchylka byla způsobena v důsledku zaokrouhlování odpisového plánu, oprávek, ale i dalších údajů na celé tisíce.

$$\text{Rozdíl 088} = - 3\,165 - 24\,000$$

$$\text{Rozdíl 088} = - 27\,159 \text{ tis. Kč}$$

- ✓ Pro výpočet úprav vlastního kapitálu na řádku č. 071 stačilo sečíst pouze úpravy základního kapitálu, rezervních a kapitálových fondů spolu s rozdíly výsledků hospodaření minulých let a výsledků hospodaření za běžné období.

$$\text{Rozdíl 071} = - 55\,900 - 35\,000 - 137 - 13\,418 - 27\,159$$

$$\text{Rozdíl 071} = - 131\,614 \text{ tis. Kč}$$

- ✓ Rozdíl celkových cizích zdrojů je roven součtu dlouhodobých a krátkodobých závazků identifikovaných vzájemných pohledávek a závazků uvnitř skupiny.

$$\text{Rozdíl 092} = - 187\,663 - 8\,782$$

$$\text{Rozdíl 092} = - 196\,445 \text{ tis. Kč}$$

- ✓ K výslednému rozdílu pasiv v konsolidované rozvaze se došlo součtem rozdílů vlastního kapitálu, cizího kapitálu a časového rozlišení, ve kterém však ke změnám nedošlo.

$$\text{Rozdíl 070} = - 131\,614 - 196\,445 + 0$$

$$\text{Rozdíl 070} = - 328\,059 \text{ tis. Kč}$$

Tabulka č. 22 rozepisuje položky konsolidovaného výkazu zisku a ztráty před a po provedených úpravách.

Tab. 22: Úpravy konsolidované výsledovky (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Úpravy konsolidované výsledovky (v tis. Kč)	Číslo řádku	2010 před úpravou	Rozdíly	2010 po úpravě
Tržby za prodej zboží	001	496 749	-19 686	477 063
Náklady vynaložené na prodané	002	472 791	-19 686	453 105

zboží				
Obchodní marže	003	23 958	0	23 958
Výkony	004	127 309	-34 798	92 511
Výkonová spotřeba	008	111 855	-34 801	77 054
Přidaná hodnota	011	39 412	+3	39 415
Osobní náklady	012	20 993	0	20 993
Daně a poplatky	017	1 150	0	1 150
Odpis DHM a DNM	018	25 193	0	25 193
Odpis konsolidačního rozdílu do nákladů	020	0	+3 159	3 159
Tržby z prodeje DM a materiálu	021	46 341	-27 501	18 840
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	024	38 695	-27 501	11 194
Změna stavu rezerv a opravných položek	027	-16	0	-16
Ostatní provozní výnosy	028	52 096	-113	51 983
Ostatní provozní náklady	029	8 454	-110	8 344
Konsolidovaný provozní výsledek hospodaření	032	43 348	-3 165	40 189
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	035	24 000	-24 000	0
Výnosové úroky	044	12 944	-12 582	362
Výsledek hospodaření	045	32 892	-12 582	20 310
Konsolidovaný finanční výsledek hospodaření	050	3 261	-24 000	-20 739
Daň z příjmů za běžnou činnost	051	3 529	0	3 529
Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období	062	43 080	-27 159	15 921
Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období včetně podílu ekvivalence	066	43 080	-27 159	15 921

Do tabulky č. 22 byly pouze aplikovány identifikované vzájemné náklady a výnosy mezi podniky, a výkaz zisku a ztráty byl o jejich výši upraven. Proč k tomu došlo, již bylo vysvětleno v předchozí kapitole, avšak tyto úpravy se promítly do některých součtových řádků ve výkazu.

- Vzniklá diference mezi výkony a výkonovou spotřebou zapříčinila na řádku č. 011 rozdíl 3 tis. Kč v přidané hodnotě, kterou skupina svou činností vytváří.
- Jelikož k prvnímu roku akvizice byl vypočten kladný konsolidační rozdíl, bylo zapotřebí promítnout výši jeho odpisu do výkazu zisku a ztrát, a proto se musel tento náklad přičíst v řádku č. 020.
- V řádku č. 032 si lze ve sloupci rozdílu všimnout, že úprava konsolidovaného provozního výsledku hospodaření je rovna výši konsolidačního odpisu.
- Jelikož došlo na základě rozhodnutí valné hromady společnosti XY k převedení 14 mil. Kč a 10 mil. Kč podílů ze zisku společností 1, respektive 6, na mateřskou společnost a nebylo o nich zmíněno při identifikaci vzájemných vztahů, bylo nutné v řádku č. 035 odečíst výnosy z dlouhodobého finančního majetku v celkové výši 24 000 tis. Kč. Tato suma se následně ve stejné výši promítla i do rozdílového sloupce konsolidovaného finančního výsledku hospodaření na řádku č. 050.
- ✓ Na řádku č. 062 se vypočítal konsolidovaný výsledek hospodaření za běžnou činnost z řádku jako součet provozního a finančního konsolidovaného výsledku hospodaření.

Jako poslední kontrola pro ověření, zda nedošlo při konsolidaci k chybě, a lze tak sestavit již oficiální KÚZ, posloužila v tabulce č. 23 kontrola aktiv, pasiv a konsolidovaného výsledku hospodaření z konsolidované rozvahy a výsledovky.

Tab. 23: Zpětná kontrola konsolidované rozvahy a výsledovky (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Rozvaha	Úpravy	Celkem	Konsolidovaný VH (v tis. Kč)	Celkem
Aktiva	-328 059	583 129	Rozvaha	15 921
Pasiva	-328 059	583 129	Výsledovka	15 921
Rozdíl	0	0		0

Tento trojitý kontrolní mechanismus měl za úkol stejně jako při začleňování individuálních položek rozvahy a výsledovky do konsolidovaného výkazu pomoci odhalit nesprávnosti, za předpokladu porovnání rovnosti aktiv a pasiv spolu s výší uprav aktiv a pasiv v rozvaze a konsolidovaného výsledku hospodaření z výsledovky s konsolidovaným VH v rozvaze. Při všech porovnáních nedošlo ke vzniku rozdílů, a tak už nic nebránilo sestavení výslednému obrazu konsolidace.

6.4 Konsolidované účetní výkazy

V návaznosti na doposud zpracované konsolidované účetní výkazy dle jednotlivých účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku, byly sestaveny oficiální konsolidované účetní výkazy.

Celý náročný proces transformace účetních závěrek mateřské společnosti XY a jejich dceřiných společností 1-11, tedy podniků které jsou kapitálově propojeny, vyvrcholil do závěrečné podoby výsledných konsolidovaných výkazů, ve kterých byly sloučeny stavy majetku, dluhů a dosažených výsledků hospodaření.

Konsolidace byla provedena na základě stejných obecných účetních zásad a postupů a u všech ÚJ byl předpoklad schopnosti pokračovat ve svých aktivitách. ÚZ konsolidující ÚJ a konsolidovaných ÚJ odpovídá konsolidaci podle plné metody s ohledem na stupeň závislosti na konsolidující ÚJ.

Konsolidované účetní výkazy za účetní období 2010 byly vypracovány na principu historických cen a vycházejí z individuálních ÚZ konsolidující ÚJ a konsolidovaných ÚJ, které byly sestaveny ke stejnému datu a za totožné účetní období. Částky ve výkazech jsou vykázány a prezentovány v tisících korunách českých a jsou zaokrouhleny na nejbližší tisíce.

Součástí výkazů budou dvě po sobě jdoucí období. Údaje týkající se účetního období 2010 budou uvedeny ve sloupci 2010. Jako minulé období byl v předložených výkazech uveden ve sloupci 2009 stav k 31. 12. 2009.

V práci bylo pracováno pouze se součtovými položkami ve výkazech, proto tuto zjednodušenou strukturu už dále ani neuvádím, neboť podoba konsolidovaných výkazů za rok 2010 již byla objasněna v předešlém kroku, a tak jsou konsolidovaná účetní rozvaha a výsledovka v plném rozsahu obsaženy pouze v PŘÍLOZE I a II.

6.4.1 Konsolidovaná rozvaha

Konsolidovaná rozvaha představuje rozvahu skupiny společností, jako by šlo o jediný subjekt, a v PŘÍLOZE I zahrnuje minimálně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi doplněné o položky podle vyhlášky.

6.4.2 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty

Detailní podoba výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu je součástí PŘÍLOHY II.

6.4.3 Konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu

Sestavení výkazu změn ve vlastním kapitálu není ze zákona povinné. Společnost XY se však rozhodla tento výkaz sestavit dobrovolně, neboť v druhém případě by musela řadu skutečností v něm uvedených popsat v komentáři ke konsolidovaným účetním výkazům.

Tabulka č. 24 informuje o struktuře vlastního kapitálu.

Tab. 24: Konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)

Struktura (v tis. Kč)	2010	2009
Základní kapitál	109 000	100 000
Změny základního kapitálu	9 900	9 000
Statutární a ostatní fondy	50 400	400
Fondy ze zisku	8 938	8 543
Nerozdělený zisk minulých let	87 979	76 957
Nerozdělená ztráta z minulých let	-42 785	-24 166
HV běžného období	15 921	2 696
Vlastní kapitál celkem	239 353	173 430

V účetním období 2010 došlo u dceřiné společnosti 1 na základě notářského zápisu k navýšení základního kapitálu o 9900 tis. Kč z dosaženého nerozděleného zisku minulých let společnosti.

Hospodářské výsledky z roku 2009 u ostatních společností byly převedeny na účet nerozděleného zisku minulých let a neuhrazené ztráty minulých let a zákonného rezervního

fondů. Na základě rozhodnutí valné hromady společnosti 6 převedla podíl ze zisku ve výši 10 mil. Kč a společnost 1 14 mil. Kč na mateřskou společnost XY.

6.4.4 Konsolidovaný výkaz peněžních toků

Z důvodu, že majitel společnosti XY a zároveň vlastníci podílů v dceřiných společnostech považuje konsolidaci za zbytečnou, bylo rozhodnuto, že se nebudou provádět žádné úkony nad legislativní rámec konsolidace. Proto nebyl sestaven konsolidovaný výkaz o peněžních tocích, který by informoval mnohem lépe než konsolidovaná rozvaha a výsledovka o finanční situaci skupiny.

6.4.5 Příloha ke konsolidované účetní závěrce

Pro zjištění základních souvislostí konsolidace, jež mají být uvedeny v příloze ke KÚZ, v tomto případě slouží celá kapitola 6, která se zabývá projektem sestavení konsolidovaných účetních výkazů společnosti XY.

6.5 Audit konsolidované závěrky

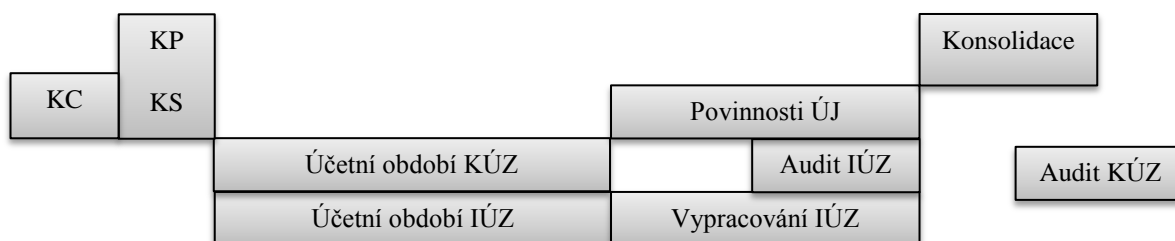
V rámci auditu KÚZ auditor ověřil existenci skutečných vazeb a propojení a následného správného sestavení konsolidačního celku. Především měly být rozpoznány a odmítnuty taková vyloučení z konsolidace, která nebyla prokazatelně podložena uvedenými důvody a navíc existovaly-li významné transakce mezi skupinou podniků a podniky vyloučenými.

- Auditor zahájil auditorské práce na finálním auditu KÚZ ke konci 3. čtvrtletí roku 2010 v prostorách společnosti, kdy však 14 předem předložil základní požadavky na informace.
- K 30. září 2010 společnost poskytla auditorovi KÚZ.
- Auditor měl vydat zprávu o ověření KÚZ do 31. října 2010.

Zhodnocením celé konsolidace byl výrok auditora, který ověřil KÚZ s tvrzením, že konsolidovaná rozvaha a výsledovka podávají věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv, finanční situace společnosti XY a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření.

6.6 Časový harmonogram projektu

Pro lepší orientaci čtenáře této diplomové práce jsem v obrázku č. 4 sestavil časovou osu celého procesu konsolidace v návaznostech a přesných termínech jednotlivých činností, tak jak po sobě v projektu následovaly.



Obr. č. 4: Časová osa projektu konsolidace (vlastní zpracování)

Obrázek znázorňuje průběh jednotlivých činností od doby jejich počátku až maximální přípustný konec. Ve vysvětlivkách uvádím důležitá data:

K 30. 11. 2009 – sestaveny KC,

K 31. 12. 2009 – sestaveny a vyhlášeny KS a KP,

K 31. 12. 2010 – sestavení IÚZ i KÚZ,

Do 31. 3. 2010 – vytvoření IÚZ neauditovaných společností,

Do 30. 6. 2010 – vytvoření IÚZ společností s povinným auditem,

Do 30. 6. 2010 – povinnosti všech ÚJ spojené s konsolidací,

Do 30. 6. 2010 – vydání zprávy auditora o IÚZ a zprávy o vztazích,

Do 31. 7. 2010 – vydání zprávy auditora o výroční zprávě,

Do 31. 10. 2010 – samotný průběh konsolidace v závislosti na následném ověření KÚZ auditorem,

Do 31. 10. 2010 – vydání zprávy auditora o KÚZ.

6.7 Ekonomické přínosy a rizika projektu

Každá činnost v sobě skrývá dvě strany. Sleduje-li člověk, jakého dosáhl užitku, či efektu, je potřeba, aby souběžně znal a věděl, za jakou cenu k tomu došlo, tedy, aby na danou činnost pohlížel i z druhého úhlu pohledu.

6.7.1 Přínosy

Položím-li si otázku jaký je obecný přínos konsolidovaných výkazů, dojdou k odpovědi, že slouží k podání komplexních informací o celku bez právní subjektivity. Díky tomu může konsolidací například dceřiná společnost při špatných výsledcích dosáhnout stabilnější pozice na trhu nebo může získat úvěr od banky, který by jí jinak nebyl poskytnut, pokud by

banka vycházela pouze z individuální účetní závěrky, která by mohla informovat o špatné finanční situaci firmy.

Na finální podobu konsolidovaných výkazů má pak vliv zvolená metoda konsolidace. Každá mateřská společnost by měla vycházet z té metody, kterou jí určuje ZÚ. Pokud však upustím od předpokladu, že výběr metody je závislý na míře vlivu mateřského podniku na podniky konsolidačního celku, najdu značné výhody v podnikem XY zvolené konsolidační metodě.

Jako největší přínos KÚZ společnosti XY proto spatřuji samotnou použitou metodu. Plná metoda konsolidace umožnila vytvořit plnohodnotné a nejpřesvědčivější informace podávající pohled na celou skupinu jako by šlo o celek. Kdyby zákon umožňoval, a KÚZ by byla sestavena jinou metodou, neměly by konsolidované výkazy takovou vypovídací schopnost o situaci skupiny podniků jako v případě metody plné konsolidace. Důkladným provedením metody se snížilo majetkové, finanční a výnosové zkreslení situace, neboť agregované výkazy byly očištěny o vztahy mezi podniky spadající do skupiny, a výsledek hospodaření tak podával obraz o ekonomicko-hospodářské situaci konsolidačního celku vzhledem k vnějšímu prostředí společnosti.

Kromě užití konsolidační metody vidím další výhodu v nízkých nákladech na provedenou konsolidaci, protože všech 12 společností má své podnikání rozložené pouze mezi dvě sídla, čímž je umožněno užívat i stejný vnitropodnikový informační systém, a tím mít potřebné informace prakticky na dosah ruky v kteroukoliv chvíli. Za sestavení KÚZ je navíc zodpovědná interní pracovnice, která je obeznámena s probíhajícími obchody a operacemi mezi podniky konsolidačního celku, a může se tak snadněji orientovat v informacích a souvislostech. Užívání interní pracovnice snižuje časovou náročnost konsolidace, než kdyby bylo využito služeb externí firmy.

6.7.2 Rizika

Za obecná rizika konsolidace považuji jednak monopolizaci rozhodování, ale zejména fakt, že ucelené soustavy informací sice poskytnou komplexní pohled na skupinu, avšak vytváří neprůhlednosti v hospodaření konsolidačního celku.

A opominu-li úvěrová, měnová a likviditní rizika, jimž jsou podniky skupiny vystaveny v rámci svých činností, zbydou už jen rizika vzniku chyb, která souvisí přímo se samotným

procesem konsolidace. Daly by se rozdělit na rizika vznikající před konsolidováním, v procesu tvorby agregovaných účetních výkazů nebo až po provedené konsolidaci.

Ještě před sestavováním KÚZ je riziko, že ÚZ podnikatele nevypovídá o věrném a poctivém stavu účetní jednotky, neboť mohlo dojít při inventarizaci například ke špatnému počítání, sečtení, užití nesprávných kurzů, apod. Ve své podstatě se jedná pouze matematické chyby, které ve finálním důsledku ovlivňují podobu účetních výkazů.

Při vlastní konsolidaci může v každé z etap dojít například mylným zadáváním, přehozením řádku atd. obdobně ke spoustě početních chyb, jenž však mají být identifikovány pomocí kontrolních mechanismů, a tím pak popřípadě i opraveny. Jako největší problém při samotné konsolidaci proto vidím jednu z jejich fází, kdy se identifikují vazby mezi podniky. Pokud navíc roste počet účetních jednotek tvořící konsolidační celek, rostou i vnitřní vazby mezi společnostmi, tím se zvyšuje nepřehlednost interních transakcí a může dojít k riziku věcné chyby, že v rámci užití konsolidační metody budou špatně vyloučeny vzájemné vztahy. Metoda plné konsolidace jasně určuje identifikovat a vyloučit všechny vzájemné vztahy, proto se snadno může stát, že sestavená KÚZ nebude podávat skutečný obraz o hospodaření celku z důvodu opomenutí některých interakcí.

V případě, že kontrolní mechanismy nealarmovaly na výskyt jakýchkoliv chyb, je nepravděpodobné, aby údaje v KÚZ byly zkresleny. To je však ze zákona nutné nechat ověřit ještě nezávislým auditorem. I když se to může zdát nepravděpodobné, bohužel i ve výkazech ověřených auditorem lze narazit na riziko chyby. Sumy aktiv a pasiv se mohou sice rovnat, ale součtem v jednotlivých položkách se k nim nejde dopočítat. Jedná se o tzv. skryté chyby, které vypovídají o přítomnosti chyb v zaúčtování účetních operací, a dosti tak snižují kvalitu a vypovídací schopnost takovýchto výkazů. Na druhou stranu, pokud auditor odhalí nesrovnalosti a chyby v konsolidovaných účetních výkazech, je konsolidující účetní jednotka tyto chyby odstranit. Proto v tomto případě stojí podnik před rizikem, že celý, časově náročný proces přetvoření individuálních ÚZ podniků tvořících celek do agregované podoby o celé skupině bude muset absolvovat znovu tak, aby výsledek konsolidace podával nezkreslený obraz.

6.8 Závěrečná zhodnocení a doporučení

V souvislosti s probíranou skupinou podniků poskytuje KÚZ v porovnání s jednotlivými individuálními ÚZ plnohodnotnější zdroj informací pro jejich uživatele.

Jelikož mi bylo umožněno podílet se v rámci diplomové práce na sestavovaných konsolidovaných výkazech, byl jsem i obeznámen s názorem majitele společnosti XY na konsolidaci. Ten se na ni dívá pouze jako na povinné zlo a brání se jí. Kdyby mu to neukládal zákon, konsolidaci by ani neprováděl. Ve své podstatě mu rozumím, neboť je vlastníkem 100% podílů v jedenácti společnostech z dvanácti, a proto se mu takovýto ucelený pohled může zdát zbytečný.

Význam KÚZ by značně narostl, pokud by se jednalo o společnosti, jejichž akcie jsou nebo mají být obchodovány na burze. V takovém případě by v souvislosti s globalizací a prorůstáním trhů stálo za zvážení, zda nebude lepší přejít na sestavování, jak konsolidovaných, tak individuálních účetních výkazů na základě IFRS, protože rozdíly v národních legislativách mají za následek vznik problémů při porovnávání a hodnocení hospodaření samotné firmy nebo celé skupiny podniků.

Zjistil jsem, že ve společnosti XY už není s KÚZ dále pracováno. Kdyby byl majitel společnosti XY přes své negativní názory na konsolidaci otevřený inovacím a návrhům, jednoznačně bych mu doporučil, aby stavové absolutní veličiny z konsolidovaných výkazů doplnil o finanční analýzu skupiny podniků. Získal by pak dokonalý rozbor finanční situace skupiny, který by měl jistě význam i pro finanční řízení. Popřípadě by minimálně stálo za promyšlení, zda nebude ve vlastním zájmu společnosti sestavování i konsolidovaného výkazu o peněžních tocích. Zatím se to majiteli společnosti může zdát jako zbytečný výkaz, který však na své hodnotě získá až, bude-li podnik žádat o formu financování pomocí cizího kapitálu přes banku nebo vstup investora, dostane se do likvidace nebo naopak bude zájem jej prodat. V takových případech se druhá strana neobejde pro své rozhodování bez konsolidovaného výkazu cash flow.

KÚZ je prováděna již několikátým rokem osobou, která je za její sestavení odpovědná. Jedná se o osobu s odbornou kvalifikací a praktickými zkušenostmi, jež vychází z mnohaleté praxe v oboru. Z důvodu, že žijeme v dynamické době, kdy se zákony vyvíjí a mění prakticky ze dne na den, by bylo vhodné této pracovníci zajistit pravidelná školení na danou problematiku, která se řádově pohybují v částce 10 000 Kč ročně. Snížila by se tím

možnost, že agregované výkazy nebudou odpovídat realitě, a předešlo by se tak i případným sankcím.

Nejsem si jist, zda existuje specializovaný účetní software, který by umožňoval přímo vytvářet konsolidované sestavy, jež by byly schopné splňovat podmínky stanovené zákonem. Pokud takový existuje, zvážil bych jeho budoucí užívání, které by značně ulehčilo časovým nárokům na prováděnou konsolidaci, ale i mzdovým nákladům za odpovědnou pracovníci. Bez pochyby by se jednalo o investici s dlouhodobou návratností, neboť v rámci společností konsolidačního celku je užíván software za několik milionů korun - Microsoft Dynamics NAV, který tuto funkci neumožňuje, a výkazy musí být proto sestavovány ručně pomocí tabulek v Excelu.

Mám-li zhodnotit finanční situaci celé skupiny podniků, dojdou k závěru, že skupina svou provozní a finanční činnost hradila z peněžních prostředků získaných uskutečňováním podnikatelské činnosti a nepotřebovala si půjčovat úvěry od banky. Skupina k 31. prosinci 2010 dosahuje kladného výsledku hospodaření a kladného vlastního kapitálu. Situace se neustále zlepšuje a vlastní kapitál v průběhu let vzrůstá, což poukazuje na to, že i když žijeme v době ekonomické a hospodářské krize, o luxusní zboží, drahé automobily a jachty zájem neupadá, naopak není-li ještě větší.

Při detailním pohledu do konsolidovaných výkazů by si odborník mohl všimnout výše bezúročných půjček v rámci skupiny, kdy společnost XY půjčila společnosti 4 částku téměř 100 mil. Kč. Instituce jako finanční úřad by to mohla hned napadnout, avšak bez úspěchu, neboť společnosti to mají mezi sebou vyřešené pomocí ovládací smlouvy.

Problematika KÚZ představuje jednu z nejsložitějších činností v účetní praxi, proto bych podtrhnul nutnost jednotnosti pravidel účtování pro všechny společnosti. Důležité je, aby společnost XY dále sestavovala a vyhlášovala konsolidační pravidla ještě před počátkem účetního období, za které se konsolidace má provádět, aby tak zajistila, že všechny podniky zahrnuté do konsolidačního celku budou při sestavení ÚZ vycházet ze stejných základů a budou respektovat stejné principy. I když se může zdát značně nepravděpodobné, že některá společnost by konsolidační pravidla nerespektovala, neboť podniky používají jednotný vnitropodnikový informační systém obsluhovaný týmem účetních a ekonomů, kteří mají na starosti účetní agendu ve všech společnostech skupiny, navrhl bych společnosti XY vytvořit sankce a postihy za případné nedodržení konsolidačních pravidel.

Přestože ZÚ umožňuje sestavit zjednodušenou ÚZ neauditovaným ÚJ, považuji to za nerozumné. Problém vidím v tom, že společnost XY nestanovila jasná pravidla pro sestavování individuální ÚZ pouze v plném rozsahu. Několik společností tvořících konsolidační celek tak sestavuje ÚZ ve zjednodušeném rozsahu. Údaje prezentované v této zúžené formě jsou značně nepřehledné a zpravidla je stejně vyžadováno přepracování do jejich standardní podoby při jakémkoliv jednání s bankou, leasingovou společností, ale i obchodními partnery, čímž si tyto společnosti značně komplikují a ztěžují situaci. Kdyby sestavovaly ÚZ pouze v plném rozsahu, těmto obtížím by se vyhnuly, a ulehčily by tím i začleňování individuálních položek rozvahy a výsledovky do agregovaných výkazů společnosti XY.

Další mezeru v obecných účetních zásadách celého koncernu spatřuji v pohledu na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, ve kterém má společnost XY limity dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nastaveny v návaznosti na zákon o daních z příjmů. ÚJ by si podle mého názoru měla stanovit limity pro zařazení do dlouhodobého hmotného, respektive nehmotného, majetku sama s ohledem na své potřeby a podmínky tak, aby respektovala princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení.

ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce bylo navrhnout projekt pro sestavení konsolidované účetní závěrky ve společnosti XY tak, aby vypracované konsolidované účetní výkazy podávaly věrný a poctivý obraz o komplexním hospodaření skupiny podniků, jako by šlo o jedinou společnost.

Jelikož se jednalo o velmi náročný proces přeměny individuálních účetních závěrek do výsledné podoby agregovaných výkazů, byly v závěru každého kroku konsolidace použity příslušné kontrolní mechanismy, které měly napomoci odhalit případné chyby. K chybám však nedošlo, a proto si troufám tvrdit, že jsem stanovený cíl diplomové práce splnil, neboť byla v konsolidované rozvaze splněna základní podmínka, že se aktiva rovnají pasivům, a vypočtený konsolidovaný výsledek hospodaření ve výkazu zisků a ztrát se shoduje s výsledkem hospodaření uvedeným v rozvaze. Toto domněnku bych si dovolil podložit také pozdějším výrokem auditora, který ověřil konsolidovanou účetní závěrku s tvrzením, že konsolidovaná rozvaha a výsledovka podávají věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv, finanční situace společnosti XY a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření.

V teoretické části práce byly na základě prostudovaných literárních zdrojů, odborných článků a českých legislativních pramenů zpracovány poznatky zaměřené na problematiku konsolidované účetní závěrky a metodiku jejího sestavení, ale i na obecné pojmy vztahující se k účetní závěrce podnikatelů.

Pro vypracování praktické části mi bylo společností XY umožněno nahlídnout do jejího vnitřního chodu, a analyzovat tak proces zpracování účetních informací vedoucí až k samotnému sestavení konsolidovaných účetních výkazů společnosti. Na základě aplikovaných teoretických poznatků a poskytnutých interních materiálů byl následně navrhnout projekt konsolidace účetních výkazů společnosti XY a jejich dceřiných společností pro rok 2010.

Na základě syntézy teoretických pramenů a výstupů z praktické části byly v závěru práce zhodnoceny ekonomické přínosy a rizika, které z provedené konsolidace s ohledem na použitou metodu vplynuly, a zformulovány doporučení pro společnost. Jako největší přínos byla stanovena samotná použitá metoda konsolidace, neboť v porovnání s ostatními metodami poskytuje plnohodnotné informace o skupině jako o celku. Naopak za největší riziko byla označena náročnost při vylučování vzájemných vztahů mezi podniky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] AMBROŽ, Jan, 2008. *1. účetní závěrka po novele veřejných financí*. Praha: Koršach. ISBN 978-80-86296-18-0.
- [2] BYSTRICKÝ, Jiří, 2012. Konsolidovaná účetní závěrka k 12.1.2012. In: *ARNETJB* [online]. 12.1.2012 [cit. 2012-07-01]. Dostupné z: www.arnetjb.cz/soubory_ke_stazeni/konsolidovana_ucetni_zaverka_k_12_1_2012.pdf
- [3] České účetní standardy pro podnikatele
- [4] HARNA, Lubomír, 2002. *Konsolidovaná účetní závěrka - komentář: kvalifikovaný výklad změn, platných od roku 2002 na základě nového Opatření MF*. 1. vyd. Praha: Bilance. ISBN 80-86371-31-X.
- [5] HARNA, Lubomír, 2006. *Metodické aktuality Svazu účetních: současná problematika konsolidace*. Praha: Svaz účetních. ISSN 1211-41378.
- [6] KOVANICOVÁ, Dana, 2002. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Vyd. 12., aktualiz. Praha: Bova Polygon. ISBN 80-7273-066-5.
- [7] KOVANICOVÁ, Dana, 2005. *Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS*. 5.vyd. Praha: Bova Polygon. ISBN 80-7273-129-7.
- [8] LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia. ISBN 80-86861-11-2.
- [9] MERITUM, ©2008. *MERITUM – výkladová řada: účetnictví podnikatelů 2008*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-336-2.
- [10] Microsoft. *Seznamte se s řešením Microsoft Dynamics NAV*. [online]. 2009 [cit. 2012-07-15]. Dostupné z: <http://www.microsoft.com/cs-cz/dynamics/products/nav-overview.aspx>
- [11] MÜLLEROVÁ, Libuše, 2007. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Vyd. 1. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-308-9.
- [12] MÜLLEROVÁ, Libuše, VOMÁČKOVÁ Hana a Dana DVOŘÁKOVÁ, 2007. *Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) s komentářem*. Vyd. 1. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-289-1.

- [13] PATÁK, Milan, 2005. Účetní závěrka konsolidačních podnikových celků. In: *Ekonomická fakulta – Vysoká škola báňská* [online]. 7.9.2005 [cit. 2012-07-05]. Dostupné z:
<http://www.ekf.vsb.cz/miranda2/export/sites-root/ekf/konference/cs/okruhy/frpfi/rocnik-2005/prispevky/dokumenty/Patak.pdf>
- [14] RYNEŠ, Petr, 2009. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-503-0.
- [15] SEDLÁČEK, Jaroslav, 2004. *Účetnictví akvizic, fúzí a konsolidací*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-3489-0.
- [16] SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-1195-8.
- [17] VOMÁČKOVÁ, Hana, 2009. *Účetnictví akvizic, fúzí a jiných vlastnických transakcí*. Vyd. 4. Praha: Bova Polygon. ISBN 978-80-7273-157-2.
- [18] Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví
- [19] Zákon č 563/1991 Sb., o účetnictví

Ostatní zdroje:

Účetní závěrka společnosti XY

Účetní závěrky společností 1 – 11

Ovládací smlouva

Zpráva o vztazích

Ostatní interní materiály

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CP	Cenné papíry.
ČÚS	Český účetní standard.
FIFO	First in, first out
IÚZ	Individuální účetní závěrka.
KC	Konsolidační celek.
KP	Konsolidační pravidla.
KS	Konsolidační směrnice.
KÚZ	Konsolidovaná účetní závěrka.
ÚJ	Účetní jednotka.
ÚZ	Účetní závěrka.
VK	Vlastní kapitál.
VKa	Vlastní kapitál v době akvizice.
VyZÚ	Vyhláška k zákonu o účetnictví.
ZK	Základní kapitál.
ZÚ	Zákon o účetnictví.

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1: Průběh účetní závěrky (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007).....</i>	<i>15</i>
<i>Obr. 1: Typy konsolidačních celků (Paták, 2005).....</i>	<i>24</i>
<i>Obr. 3: Organizační schéma koncernu (vlastní zpracování podle výkazů společnosti).....</i>	<i>38</i>
<i>Obr. 4: Časová osa projektu konsolidace (vlastní zpracování).....</i>	<i>76</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1: Nové položky konsolidované rozvahy (Sedláček, 2004)</i>	31
<i>Tab. 2: Nové položky konsolidované výsledovky (Sedláček, 2004)</i>	32
<i>Tab. 3: Skladba konsolidačního celku (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	44
<i>Tab. 4: Společnosti vyloučené / osvobozené z konsolidace (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	44
<i>Tab. 5: Převod individuálních rozvah do konsolidované rozvahy (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	48
<i>Tab. 6: Kontrola výkazu (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	49
<i>Tab. 7: Převod individuálních výsledovek do konsolidovaného výkazu zisku a ztráty (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	50
<i>Tab. 8: Rovnost výsledku hospodaření (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	51
<i>Tab. 9: Výpočet konsolidačního rozdílu k datu akvizice (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	52
<i>Tab. 10: Výpočet odpisu konsolidačního rozdílu k datu akvizice (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	53
<i>Tab. 11: Kumulované oprávky pro konsolidační rozdíl (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	55
<i>Tab. 12: Netto konsolidační rozdíl (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	56
<i>Tab. 13: Podíly v ovládaných a řízených společnostech konsolidačního celku (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	58
<i>Tab. 14: Majetkové vztahy (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	58
<i>Tab. 15: Vzájemné pohledávky (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	59
<i>Tab. 16: Vzájemné závazky (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	60
<i>Tab. 17: Porovnání vzájemných pohledávek a závazků (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	61
<i>Tab. 18: Vzájemné náklady (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	63
<i>Tab. 19: Vzájemné výnosy (vlastní zpracování podle výkazů společnosti)</i>	64

<i>Tab. 20: Porovnání vzájemných nákladů a výnosů (vlastní zpracování podle výkazů společnosti).....</i>	<i>65</i>
<i>Tab. 21: Úpravy konsolidované rozvahy (vlastní zpracování podle výkazů společnosti) ...</i>	<i>67</i>
<i>Tab. 22: Úpravy konsolidované výsledovky (vlastní zpracování podle výkazů společnosti).....</i>	<i>70</i>
<i>Tab. 23: Zpětná kontrola konsolidované rozvahy a výsledovky (vlastní zpracování podle výkazů společnosti).....</i>	<i>72</i>
<i>Tab. 24: Konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu (vlastní zpracování podle výkazů společnosti).....</i>	<i>74</i>

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha PI: Konsolidovaná rozvaha společnosti XY k 31.12.2010 (v tis. Kč)

Příloha PII: Konsolidovaný výkaz zisku a ztrát společnosti XY k 31.12.2010 (v tis. Kč)

**PŘÍLOHA P I: KONSOLIDOVANÁ ROZVAHA SPOLEČNOSTI XY
K 31.12.2010 (V TIS. KČ)**

Ozn.	AKTIVA	Číslo řádku	2010	2009
a	b	c		
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 35 + 66)	001	583 129	596 055
A.	Pohledávky za upsané vlastní kapitál	002	0	0
B.	Stálá aktiva (ř. 04 + 13 + 23 + 31 + 34)	003	300 823	307 143
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	89	178
B.I.	1. Zřizovací výdaje	005	0	0
	2. Nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti	006	0	0
	3. Software	007	89	178
	4. Ocenitelná práva	008	0	0
	5. Goodwill	009	0	0
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	244 859	257 435
B.II.	1. Pozemky	014	42 349	42 349
	2. Stavby	015	85 798	69 263
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	115 680	118 825
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0
	5. Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	1 032	26 998
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	12 810	3 309
B.III.	1. Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	300	300
	3. Ostatní dlouhodobý cenné papíry a podíly	026	0	0
	4. Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem	027	0	0
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	12 510	3 009
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0
B.IV.	Konsolidační rozdíl (ř. 32 až 33)	031	43 065	46 221
B.IV.	1. Kladný konsolidační rozdíl +	032	43 065	46 221
	2. Záporný konsolidační rozdíl -	033	0	0
B.V.	Cenné papíry a podíly v ekvivalenci	034	0	0

Ozn.	AKTIVA	Číslo řádku	2010	2009
a	b	c		
C.	Oběžná aktiva (ř. 36 + 43 + 51 + 61)	035	271 910	277 640
C.I.	Zásoby (ř. 37 až 42)	036	101 234	173 915
C.I.	1. Materiál	037	16 481	17 417
	2. Nedokončená výroba a polotovary	038	1 605	2 020
	3. Výrobky	039	0	0
	4. Zvířata	040	0	0
	5. Zboží	041	69 134	138 471
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	042	14 014	16 007
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 43 až 50)	043	21 447	35 390
C.II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	044	687	14 202
	2. Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	045	0	0
	3. Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	046	0	0
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	047	0	0
	5. Dohadné účty aktivní	048	1 267	267
	6. Jiné pohledávky	049	19 493	20 512
	7. Odložená daňová pohledávka	050	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 52 až 60)	051	56 080	36 378
	1. Pohledávky z obchodních vztahů	052	34 963	11 620
	2. Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	053	0	0
	3. Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	054	0	0
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	055	0	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	056	0	0
	6. Štat - daňové pohledávky	057	3 037	3 163
	7. Ostatní poskytnuté zálohy	058	333	1 244
	8. Dohadné účty aktivní	059	17 747	20 181
	9. Jiné pohledávky	060	0	170
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 62 až 65)	061	93 149	31 957
C.IV.	1. Peníze	062	2 577	5 000
	2. Účty v bankách	063	90 572	26 957
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	064	0	0
	4. Pořízovaný krátkodobý finanční majetek	065	0	0
D.I.	Časové rozlišení (ř. 67 až 69)	066	10 396	11 272
D.I.	1. Náklady příštích období	067	10 250	11 208
	2. Komplexní náklady příštích období	068	0	0
	3. Příjmy příštích období	069	146	64
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 69)	999	2 322 120	2 372 948

Ozn. a	PASIVA b	Číslo řádku c	2010	2009
	PASIVA CELKEM (ř. 71 + 92 + 124 + 127)	070	583 129	596 055
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 83 + 86 + 89)	071	239 353	173 430
A.I.	Základní kapitál (ř. 73 až 75)	072	118 900	109 000
A.I.	1. Základní kapitál	073	109 000	100 000
	2. Vlastní akcie a obchodní podíly (-)	074	0	0
	3. Změny základního kapitálu	075	9 900	9 000
A.II.	Kapitálové fondy (ř. 77 až 81)	076	50 000	0
A.II.	1. Emisní ážio	077	0	0
	2. Ostatní kapitálové fondy	078	50 000	0
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	079	0	0
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	080	0	0
	5. Oceňovací rozdíly vyplývající z konsolidačních úprav	081	0	0
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 83 až 84)	082	9 338	8 943
A.III.	1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	083	8 938	8 543
	2. Statutární a ostatní fondy	084	400	400
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 85 + 87)	085	45 194	52 791
A.IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	086	87 979	76 957
	2. Neuhrazena ztráta minulých let	087	-42 785	-24 166
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období bez menšinových podílů (+ / -) (ř. 89 + 90)	088	15 921	2 696
A.V.	1. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ / -)	089	15 921	2 696
	2. Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (+ / -)	090	0	0
A.VI.	Konsolidační rezervní fond	091	0	0
B.	Cizí zdroje (ř. 93 + 98 + 108 + 120)	092	333 271	409 320
B.I.	Rezervy (ř. 94 až 97)	093	0	0
B.I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	094	0	0
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	095	0	0
	3. Rezerva na daň z příjmů	096	0	0
	4. Ostatní rezervy	097	0	0

Ozn. a	PASIVA b	Číslo řádku c	2010	2009
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř. 99 až 108)	098	272 445	306 562
B.II.	1. Závazky z obchodních vztahů	099	0	0
	2. Závazky k ovládaným a řízeným osobám	100	0	0
	3. Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	101	0	0
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	102	62 223	56 916
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	103	0	0
	6. Vydané dluhopisy	104	200 000	240 000
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	105	0	0
	8. Dohadné účty pasivní	106	0	0
	9. Jiné dlouhodobé závazky	107	5 000	4 500
	10. Odložený daňový závazek	108	5 222	5 146
B.III.	Krátkodobé závazky (ř. 109 až 119)	108	60 826	10 278
B.III.	1. Závazky z obchodních vztahů	109	39 725	67 921
	2. Závazky k ovládaným a řízeným osobám	110	0	0
	3. Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	111	0	0
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	112	0	0
	5. Závazky k zaměstnancům	113	1 059	1 104
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	114	528	534
	7. Stat - daňové závazky a dotace	115	7 314	6 780
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	116	11 060	23 416
	9. Vydané dluhopisy	117	0	0
	10. Dohadné účty pasivní	118	424	2 522
	11. Jiné závazky	119	716	481
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 121 až 123)	120	0	0
B.IV.	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	121	0	0
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	122	0	0
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	123	0	0
C.I.	Časové rozlišení (ř. 125 až 126)	124	10 505	13 305
C.I.	1. Výdaje příštích období	125	0	4
	2. Výnosy příštích období	126	10 505	13 301
D.	Menšinový vlastní kapitál (ř. 128 až 131)	127	0	0
D.I.	Menšinový základní kapitál	128	0	0
D.II.	Menšinové kapitálové fondy	129	0	0
D.III.	Menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let	130	0	0
D.IV.	Menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období	131	0	0
	Kontrolní číslo (ř. 70 až 131)	999	2 322 011	2 370 915

**PŘÍLOHA P II: KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT
SPOLEČNOSTI XY K 31.12.2010 (V TIS. KČ)**

Označ.	Konsolidovaný výkaz zisku a ztrát	Č.ř.	2010	2009
a	b	c		
I.	Tržby za prodej zboží	001	477 063	541 953
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002	453 105	501 149
+	Obchodní marže (ř.01-02)	003	23 958	40 804
II.	Výkony (ř.05 + 06 + 07)	004	92 511	89 424
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	92 718	90 815
II. 2.	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	006	-207	-1 391
II. 3.	Aktivace	007	0	0
B.	Výkonová spotřeba ř (09 +10)	008	77 054	81 251
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	009	55 851	58 563
B. 2.	Služby	010	21 203	22 688
+	Přidána hodnota (ř. 03 + 04 -08)	011	39 415	48 977
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	012	20 993	23 050
C. 1.	Mzdové náklady	013	16 014	17 430
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	014	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	4 537	5 156
C. 4.	Sociální náklady	016	442	464
D.	Daně a poplatky	017	1 150	650
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	25 193	41 780
III.	Zúčtování (odpis) konsolidačního rozdílu do výnosů	019	0	0
F.	Zúčtování (odpis) konsolidačního rozdílu do nákladů	020	3 159	3 160
IV.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 22+23)	021	18 840	6 951
IV. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	022	18 708	6 921
IV. 2.	Tržby z prodeje materiálu	023	132	30
G.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 25+26)	024	11 194	-2 332
G. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	025	11 194	-2 328
G. 2.	Prodaný materiál	026	0	-4
H.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (tvorba -; rozpouštění +)	027	-16	64
V.	Ostatní provozní výnosy	028	51 983	51 356
I.	Ostatní provozní náklady	029	8 344	8 414
VI.	Převod provozních výnosů	030	0	0
J.	Převod provozních nákladů	031	0	0
*	Konsolidovaný provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 -17 - 18 - 19 + 20 + 21 - 24 + 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31)]	032	40 189	32 626

Označ.		Konsolidovaný výkaz zisku a ztrát	Č.ř.	2010	2009
a		b	c		
VII.		Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	033	0	0
K.		Prodané cenné papíry a podíly	034	0	0
VIII.		Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 až 38)	035	0	0
VIII.	1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	036	0	0
	2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	037	0	0
	3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	038	0	0
IX.		Výnosy z krátkodobého finančního majetku	039	0	0
L.		Náklady z finančního majetku	040	0	0
X.		Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů	041	0	0
M.		Náklady z přecenění majetkových cenných papírů	042	0	0
XI.		Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (tvorba -; rozpouštění +)	043	0	0
XII.		Výnosové úroky	044	362	191
N.		Nákladové úroky	045	20 310	21 674
XIII.		Ostatní finanční výnosy	046	1 671	1 597
O.		Ostatní finanční náklady	047	2 462	3 769
XIV.		Převod finančních výnosů	048	0	0
P.		Převod finančních nákladů	049	0	0
*		Konsolidovaný finanční výsledek hospodaření [ř. 33 - 34 + 35 + 39 - 40 + 41 - 42 + 43 + 44 - 45 + 46 - 47 + (-48) - (-49)]	050	-20 739	-23 655
Q.		Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.52 + 53)	051	3 529	6 275
Q.	1.	'-splatná	052	3 454	6 105
	2.	'-odložená	053	75	170
**		Konsolidovaný výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 32 + 50 - 51)	054	15 921	2 696
XV.		Mimořádné výnosy	055	0	0
T.		Mimořádné náklady	056	0	0
U.		Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 58 + 59)	057	0	0
U.	1.	'-splatná	058	0	0
	2.	'-odložená	059	0	0
*		Konsolidovaný mimořádný výsledek hospodaření (ř. 55 - 56 - 57)	060	0	0
V.		Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	061	0	0
***		Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období bez podílu ekvivalence (+/-) (ř. 54 + 60 - 61)	062	15 921	2 696
z toho	1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období bez menšinových podílů	063	0	0
	2.	Menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období	064	0	0
*		Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci	065	0	0
***		Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období včetně podílu ekvivalence (+/-) (ř. 62 + 65)	066	15 921	2 696
		Kontrolní číslo (ř. 01 až 66)	999	1 623 614	1 691 835