

Konsolidovaná účetní závěrka společnosti ABC s.r.o.

Markéta Pavlíčková

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Markéta Pavlíčková**
Osobní číslo: **M11616**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Konsolidovaná účetní závěrka společnosti ABC s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Na základě literární rešerše zpracujte teoretické poznatky zaměřené na problematiku konsolidované účetní závěrky v České republice.

II. Praktická část

- Analyzujte postupy, které byly použity ve skupině při zpracování konsolidované účetní závěrky za rok 2013.
- Zhodnoťte vhodnost postupů při konsolidaci ve skupině a navrhněte možná doporučení na zlepšení.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In Sbirka zákonů, Česká republika. 1991, 107, s. 1-9.

HARNA, Lubomír. Konsolidovaná účetní závěrka – komentář: kvalifikovaný výklad změn, platných od roku 2002 na základě opatření MF. 1. vyd. Praha: Bilance, 2002, 105 s. ISBN 9788086371313.

IFRS explained. First edition. London: BPP Learning Media, 2010, 322 s. ISBN 9780751785456.

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities: IFRS for SMEs. London: International Accounting Standards Board, 2009, 232 s. ISBN 9781907026171.


RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ... 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013, 1111 s. sv. Účetnictví (ANAG). ISBN 9788072637935.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně


podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se věnuje procesu sestavování konsolidované účetní závěrky ve společnosti ABC s.r.o. V teoretické části jsou zpracovány poznatky týkající se účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky, metod a systému konsolidace. Zaobírá se také povinností auditu účetních závěrek, jak řádné, tak i konsolidované. Praktická část se věnuje rozboru procesu sestavení konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků, který přispěl ke zhodnocení vhodnosti použitých postupů, a na základě tohoto rozboru jsou navržena doporučení.

Klíčová slova: Konsolidovaná účetní závěrka, konsolidační celek, mateřská společnost, dceřiná společnost, konsolidační pravidla

ABSTRACT

The bachelor's thesis introduces a process of preparing consolidated final accounts in the company ABC s.r.o. (Ltd.). The theoretical part presents the findings regarding the final accounts, consolidated final accounts, methods and system of consolidation. It also concerns the auditing obligation of final accounts, both proper and consolidated. The practical part deals with the analysis of the process of preparing the consolidated final accounts for the group of companies, which contributed to the evaluation of suitability. Recommendations are suggested on the basis of this analysis.

Key words: Consolidated final accounts, consolidated entity, mother company, daughter company, consolidation rules

Děkuji především mé rodině, a také přátelům za jejich nekončící trpělivost a neutuchající podporu při mém studiu.

Poděkování také patří doc. Ing. Marii Pasekové, Ph.D., za odborné vedení při psaní mé bakalářské práce.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	13
1.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY V ČR	13
1.2 ROZSAH ŘÁDNÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	14
1.3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SESTAVENÁ DLE IFRS FOR SMES.....	16
1.4 POVINNOST OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY AUDITOREM.....	17
1.5 ZVEŘEJNĚNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	18
2 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	19
2.1 SPOJOVÁNÍ A SDRUŽOVÁNÍ PODNIKŮ.....	19
2.2 OBSAHOVÉ VYMEZENÍ KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY A LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA	19
2.3 POVINNOST SESTAVENÍ KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	21
2.4 NESESTAVENÍ KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	21
2.5 AUDIT KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	22
2.6 OBSAH KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	22
2.7 VYMEZENÍ POJMŮ KONSOLIDUJÍCÍ A KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ JEDNOTKA.....	23
2.8 VYMEZENÍ KONSOLIDAČNÍHO CELKU	25
2.9 KONSOLIDAČNÍ PRAVIDLA.....	26
2.10 SYSTÉM KONSOLIDACE.....	27
2.11 METODY KONSOLIDACE	27
2.11.1 Metoda plné konsolidace.....	28
2.11.2 Metoda konsolidace ekvivalencí	31
2.11.3 Metoda poměrné konsolidace	31
2.12 KONSOLIDAČNÍ ROZDÍL	32
2.13 VYLOUČENÍ VZÁJEMNÝCH OPERACÍ	33
II PRAKTICKÁ ČÁST	35
3 CHARAKTERISTIKA SKUPINY PODNIKŮ ZAHRNUTÝCH DO KONSOLIDAČNÍHO CELKU	36
3.1 MATEŘSKÁ SPOLEČNOST ABC S.R.O.	36
3.1.1 Identifikační údaje.....	36
3.2 DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI POD ROZHODUJÍCÍM VLIVEM ZAHRNUTÉ DO KONSOLIDAČNÍHO CELKU	37
3.2.1 Společnost přidružená	38

3.3	SCHÉMA KONSOLIDAČNÍHO CELKU.....	39
3.4	POPIS STÁVAJÍCÍHO STAVU	40
3.5	ÚČETNÍ AGENDY JEDNOTLIVÝCH SPOLEČNOSTÍ.....	40
3.6	POŽADAVKY NA ÚDAJE DO KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	41
3.7	KONSOLIDAČNÍ PRAVIDLA VYDANÁ MATEŘSKOU SPOLEČNOSTÍ.....	43
3.7.1	Způsoby oceňování a odepisování majetku a závazků.....	44
3.8	ZPŮSOB VYLOUČENÍ VZÁJEMNÝCH DODÁVEK	46
3.9	ZPŮSOB VYLOUČENÍ VZÁJEMNÝCH POHLEDÁVEK A ZÁVAZKŮ	48
3.10	ÚPRAVA OBRATOVÝCH PŘEDVAH.....	49
3.11	POPIS CÍLOVÉHO STAVU	49
4	ZHODNOCENÍ PROCESU KONSOLIDACE A DOPORUČENÍ.....	52
4.1	NÁVRH KONSOLIDAČNÍCH PRAVIDEL	52
	ZÁVĚR	55
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	56
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	58
	SEZNAM OBRÁZKŮ	59
	SEZNAM TABULEK.....	60
	SEZNAM PŘÍLOH.....	61

ÚVOD

S rozvojem podnikatelských aktivit zahraničních i tuzemských podniků a se vstupem společností na zahraniční trhy vznikají kapitálově propojené skupiny podniků. Velké nadnárodní koncerny zakládají své dceřiné společnosti a také se podniky slučují, provádí se fúze či akvizice podniků. Tyto účetní jednotky mají svou právní subjektivitu a svou právní odpovědnost, vedou své účetnictví. Konsolidovaná účetní závěrka je závěrka sestavovaná za skupinu kapitálově propojených podniků, které v ní vystupují jako jeden podnik, přičemž právní subjektivita podniků v konsolidačním celku zůstává nedotčena.

Konsolidovaná účetní závěrka poskytuje investorům, akcionářům, ale i majitelům a manažerům kapitálově propojených společností celistvé informace o stavu majetku a závazků celé skupiny podniků. V konsolidační účetní závěrce se neúčtuje o žádných hospodářských operacích, pouze se sestavují výkazy.

V první části této bakalářské práce jsou zpracovány teoretické poznatky na základě dostupných literárních pramenů týkající se účetní závěrky, jejího obsahu, jejího auditu a zveřejnění.

Dále práce rozebírá konsolidovanou účetní závěrku, její obsah, které podniky mají povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavovat. Osvětluje pojmy, jako jsou ovládající a ovládaná osoba, konsolidující a konsolidovaná účetní jednotka, konsolidační celek, konsolidační pravidla, konsolidační rozdíl, v neposlední řadě také metody a systém konsolidace.

Ve druhé části práce je provedena analýza postupů při konsolidaci v mateřské společnosti ABC s.r.o., která provádí sestavování konsolidovaných účetních výkazů za celý konsolidační celek. Praktická část práce se věnuje analýze procesu sestavení konsolidovaných účetních výkazů, je zde rozebrána mateřská a jedna její dceřiná společnost, problémy při sestavení konsolidovaných výkazů a je zde nastíněn celý proces konsolidované účetní závěrky. Poté je zde navržen harmonogram a opatření vedoucí k hladkému průběhu sestavování konsolidované účetní závěrky celého holdingu v budoucnu.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem práce je analyzovat proces sestavování konsolidované účetní závěrky ve společnosti ABC s.r.o. a navrhnout mateřské společnosti nová konsolidační pravidla, jejichž součástí budou vnitřní účetní směrnice konsolidačního celku.

Konsolidovaná účetní závěrka má podat informace majitelům, stávajícím i potenciálním investorům o celé skupině kapitálově propojených podniků, jakoby to byl jeden celek. V teoretické části práce je pomocí literární rešerše rozebrána jak účetní závěrka individuální, tak poté konsolidovaná, jsou zde vysvětleny pojmy potřebné k pochopení důvodů a povinností konsolidovanou účetní závěrku sestavovat.

V teoretické části bakalářská práce dále pokračuje rozebráním postupu sestavené již samotné konsolidované účetní závěrky, tak jak probíhala ve společnosti ABC s.r.o. za rok 2013, podrobněji jsou rozebrány vtahy s jednou z jejích dceřiných společností, je analyzován stávající stav a podmínky, za jakých byla celá konsolidovaná účetní závěrka sestavována. Provedením diferenční analýzy je v závěru práce navržen cílový stav a to na základě provedeného rozboru stávajícího stavu. Opětovným sjednocením jednotlivých poznatků je navrženo doporučení. Cílem je tedy upravení konsolidačních pravidel vydávaných mateřskou společností do podoby, aby sestavování konsolidované účetní závěrky v příštích letech bylo co nejméně časově a personálně náročné.

Tato práce bude doporučením pro mateřskou společnost ABC s.r.o., pro vydání podrobnějších konsolidačních pravidel a pro úpravu vnitřních účetních směrnic všech účetních jednotkách v konsolidačním celku.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Účetní závěrka je výsledkem procesu, který zahrnuje zaúčtování inventarizačních rozdílů, změny v ocenění majetku a závazků, a také promítnutí takových účetních operací, které zajišťují, že do uzavíraného účetního období budou zahrnuty všechny náklady a výnosy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisejí. Cílem a smyslem uzávěrkových operací je zajištění věcné správnosti a úplnosti účetních skutečností tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. (Strouhal, 2011, s. 23-24.)

Účetní jednotky mají povinnost sestavovat účetní závěrku v případech stanovených ZÚ. Části účetní závěrky, které tvoří její nedílný celek, jsou:

- Rozvaha,
- Výkaz zisku a ztráty,
- Příloha. (Ryneš, 2013, s. 361)

Účetní závěrka má za cíl podat věrné a poctivé informace o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření podniku, které jsou relevantní jak pro věřitele, či investory, tak pro vedení podniku. (Otrusínová a Šteker, 2013, s. 237)

Informace, které účetní jednotka uvádí v účetní závěrce, by měly být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a významné. (Ryneš, 2013, s. 249)

Účetní závěrka by měla poskytnout relevantní informace zejména externím uživatelům a to o výkonnosti a finanční situaci účetní jednotky. (Zelenka, Zelenková, 2013, s. 13)

Další výkazy, kterými jsou přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, mohou, ale nemusí být součástí účetní závěrky. Tyto výkazy musí sestavovat ty účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. (Otrusínová a Šteker, 2013, s. 237)

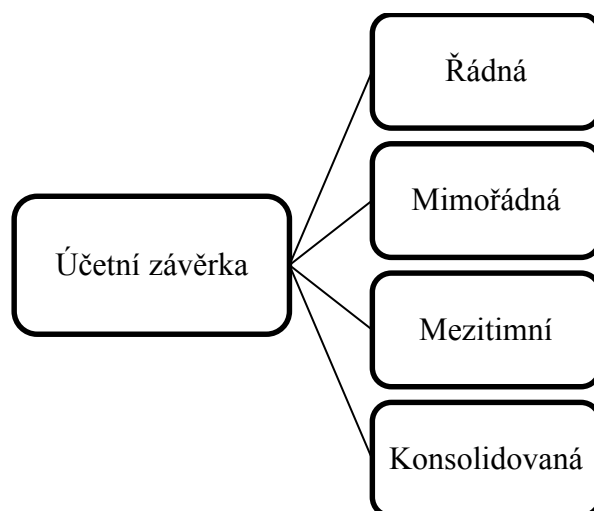
1.1 Legislativní úprava účetní závěrky v ČR

Sestavení účetní závěrky ÚJ se řídí ZÚ, § 18 - § 23, dále pak VyhlZÚ, § 3 - § 4, a ČÚS.

Druhy účetních závěrek

- Řádná
- Mimořádná
- Mezitímní

- Konsolidovaná (Otrusinová a Šteker, 2013, s. 239)



Obrázek 1 Druhy účetních závěrek (vlastní zpracování)

Řádnou účetní závěrkou rozumíme takovou účetní závěrku, která je sestavována vždy k poslednímu dni účetního období. (Ryneš, 2013, s. 249)

Účetní závěrka mimořádná, je taková, která není řádnou účetní závěrkou, je sestavována v případech podle §17 a §19 ZÚ. (Ryneš, 2013, s. 249)

Mezitímní účetní závěrka je účetní závěrka sestavená k jinému okamžiku, než je rozvahový den. (Ryneš, 2013, s. 250)

Při mezitímní účetní závěrce se provádí pouze inventarizace, nedochází k uzavírání účetních knih. Tato je používána při přeměnách společností (např. fúze, rozdělení). (Strouhal, 2011, s. 15)

1.2 Rozsah řádné účetní závěrky

Účetní závěrka podniku může být sestavena buď ve zjednodušeném, nebo v plném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou svou účetní závěrku sestavit takové společnosti, které nemají povinnost tuto účetní závěrku ověřit auditorem, výjimku tvoří akciové společnosti, tyto musí sestavit účetní závěrku v plném rozsahu vždy. (Strouhal, 2011, s. 13)

Účetní závěrka v plném rozsahu

Účetní závěrka v plném rozsahu obsahuje:

- Rozvahu (bilanci)
- Výkaz zisku a ztráty (v druhovém nebo účelovém členění)
- Přílohu

- Přehled o peněžních tocích (cash flow)
- Přehled o změnách vlastního kapitálu

Rozvaha účetní jednotky nám říká, jakou strukturou majetku podnik disponuje, to je strana aktiv a strana pasiv nám říká, jaké zdroje krytí byly k tomuto majetku použity. V rozvaze musí být zachován bilanční princip a bilanční kontinuita. V rozvaze jsou zobrazeny zůstatky stavových účtů.

Z výkazu zisku a ztráty se dozvíme výsledek hospodaření podniku, tedy výnosy a náklady, tokové účty. Výkaz zisku a ztráty je rozdělen na výsledek hospodaření a tím pádem i na náklady a výnosy, z provozní, investiční a finanční činnosti.

Výsledek hospodaření ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat výsledku hospodaření, který je uveden v rozvaze. (Ryneš, 2013, s. 254)

Příloha k účetní závěrce by měla obsahovat podrobnější a vysvětlující informace, zejména k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. V příloze by měly být také objasněny účetní zásady, podle nichž je účetní závěrka sestavena. Dále obsahuje informace k identifikaci ÚJ. Účetní jednotka by měla také v příloze uvést významné události, které se udály po rozvahovém dni do data sestavení závěrky. Obsah přílohy je definován v § 39 VyhlZÚ. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 188)

Další součástí účetní závěrky je Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami a Výroční zpráva ÚJ.

Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu jsou nepovinné výkazy k účetní závěrce, VyhlZÚ je neuvádí jako povinnou součást účetní závěrky, ovšem jestliže je účetní závěrka sestavována v plném rozsahu, považují se tyto výkazy natolik důležité, že by je měla účetní závěrka zahrnovat. (Ryneš, 2013, s. 251)

Účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu

Účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu obsahuje:

- Rozvahu (bilanci)
- Výkaz zisku a ztráty
- Přílohu (Ryneš, 2013, s. 251)

V účetní závěrce ve zjednodušeném rozsahu můžeme také sestavit Přehled o změnách vlastního kapitálu a Přehled o peněžních tocích, ovšem tyto výkazy jsou její nepovinnou součástí. (Ryneš, 2013, s. 251)

Požadavky na minimální údaje v účetní závěrce

Účetní závěrka, ať je již sestavená v plném, či zjednodušeném rozsahu musí minimálně, dle ZÚ, § 18 obsahovat:

- „obchodní firmu (název) u právnické osoby nebo jméno a příjmení u fyzické osoby a sídlo účetní jednotky či bydliště a místo podnikání,
- identifikační číslo
- právní formu účetní jednotky (právnické osoby),
- předmět podnikání nebo jiné činnosti,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpis statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpis fyzické osoby (podnikatele).“ (Ryneš, 2013, s. 252)

1.3 Účetní závěrka sestavená dle IFRS for SMEs

Jestliže účetní jednotka sestavuje účetní závěrku dle Mezinárodních standardů pro malé a střední podniky, je povinna dodržovat určitá pravidla, která jsou ve standardech uvedena. Informace uvedené v účetní závěrce by měly být srozumitelné, relevantní, spolehlivé a významné. Účetní výkazy by měly být sestavovány na základě úplných informací, s ohledem na zásadu opatrnosti, měly by být srovnatelné, tedy musí být v účetní jednotce zachována konzistentnost účetních metod, a také by měly být podány včas. Účetní závěrka sestavená dle IFRS for SMEs obsahuje:

- Výkaz o finanční situaci (Rozvaha)
- Výkaz o úplném výsledku nebo Výkaz o úplném výsledku a výsledovku
- Výkaz o změnách vlastního kapitálu nebo výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích
- Výkaz o peněžních tocích
- Přílohu (IFRS for SMEs, 2009, s. 11-13)

Pravidla pro sestavení individuální a konsolidované účetní závěrky dle IFRS for SMEs najdeme v oddíle 9 tohoto standardu. V účetní závěrce účetní jednotka uvede, zda se jedná o individuální, či o konsolidovanou účetní závěrku. Jestliže je mateřská společnost součástí vyššího konsolidačního celku, nemusí sama konsolidovanou účetní závěrku sestavovat.

V případě, že mateřský podnik sestavuje svou účetní závěrku podle IFRS for SMEs, je povinný do ní zahrnout všechny dceřiné společnosti. (IFRS for SMEs, 2009 s. 45-47)

1.4 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Ověření účetní závěrky auditorem upravuje § 20 ZÚ. Obecně musí mít ověřenou účetní závěrku auditorem akciové společnosti, které v období, kdy se má účetní závěrka ověřovat a současně za bezprostředně předcházející období dosáhnou nebo překročí alespoň jeden ze tří stanovených limitů a ostatní obchodní korporace a družstva, která dosáhnou, nebo překročí alespoň dva ze tří stanovených limitů. Těmito limity jsou:

- Suma brutto aktiv přesahuje částku 40 000 000 Kč
- Roční úhrn čistého obratu přesahuje částku 80 000 000 Kč
- Průměrný přepočtený stav zaměstnanců přesahuje počet 50 (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 55)

Výsledkem auditu účetní závěrky, tedy její ověření nezávislým auditorem, by mělo být vyjádření – výrok auditora. Tento výrok by nám měl zaručit, že zkoumaná účetní závěrka je věrným a poctivým obrazem majetkové a finanční situace auditované účetní jednotky k datu, ke kterému je účetní závěrka sestavená a také ho můžeme považovat za základní a obecný cíl auditu. (Müllerová, 2007, s. 13)

Ovšem, je potřeba si uvědomit, že i když účetní závěrka podléhá auditu, auditor nezbavuje statutární orgán auditované společnosti odpovědnosti za správnost této účetní závěrky. Auditor svým výrokem v žádném případě nepotvrzuje správnost účetnictví a účetní závěrky auditované účetní jednotky. (Müllerová 2007, s. 39)

Audit účetních závěrek je dovoleno vykonávat pouze auditorům s vydaným a platným osvědčením Komory auditorů ČR. Který auditor bude ve společnosti audit provádět, určuje nejvyšší orgán společnosti. Jestliže je účetní jednotka podle § 20, odst. 1 ZÚ povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem, má taktéž za povinnost k této účetní závěrce přiložit výroční zprávu. Výroční zpráva společnosti podléhá auditu, zde se ověřují mimo jiné údaje uvedené ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami. Výroční zpráva by měla obsahovat takové informace, které komplexně informují o výkonnosti podniku, o jeho postavení na trhu, o jeho činnosti či významných skutečnostech, které ovlivňují jeho budoucí vývoj, tedy měli bychom zde najít informace o chystaných projektech a investicích. (Ryneš, 2013, s. 276-279)

1.5 Zveřejnění účetní závěrky

Legislativní úpravu způsobu zveřejňování účetní závěrky najdeme v § 21a ZÚ. ÚJ zveřejňuje účetní závěrku v rozsahu, v jakém byla ÚJ sestavena. Zveřejnění se stane uložením účetní závěrky, výroční zprávy i výroku auditora, jestliže ÚJ má povinnost účetní závěrku mít ověřenou auditorem, do sbírky listin obchodního rejstříku a to nejpozději do 30 dnů od splnění dvou podmínek a tyto jsou:

- Ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem
- Schválení těchto dokumentů příslušným orgánem. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 55)

Tato ustanovení platí jak pro individuální účetní závěrku a výroční zprávu, tak pro účetní závěrku a výroční zprávu konsolidovanou.

2 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

2.1 Spojování a sdružování podniků

V důsledku globalizace se v dnešní době setkáváme se spojováním obchodních společností v různých oblastech podnikání. Vzájemnou spoluprací chtějí tyto společnosti dosáhnout lepší situace na trhu, lepší výkonnosti a konkurenceschopnosti. Jedním z hlavních cílů tohoto spojování a sdružování je v každém případě nárůst hodnoty podniku, takzvaný synergický efekt.

Sdružování podniků je chápáno jako vzájemná spolupráce, participace. Takto sdružené podniky bychom mohli nazývat například holdingem či koncernem.

Pod pojmem spojování podniků bychom si mohli představit jejich fúzi či akvizici, kdy při fúzi ze dvou či více subjektů vzniká jeden, při akvizici zůstávají subjekty zachovány, mění se vlastnické poměry.

2.2 Obsahové vymezení konsolidované účetní závěrky a legislativní úprava

Základní principy konsolidací jsou obsaženy v 7. Direktivě Rady Evropských společenství. Konsolidační účetní závěrka se v ČR legislativně řídí § 22 - § 23 ZÚ, kde je charakterizován pojem konsolidované účetní závěrky a kdy nastává povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavovat. V návaznosti na ZÚ byla vydána VyhlZÚ, ta v § 62 - § 67 upravuje postupy při zahrnování ÚJ do konsolidačního celku, metody konsolidace, uspořádání a označování položek konsolidované účetní závěrky a jejich obsahové vymezení, dále také obsahové vymezení přílohy ke konsolidované účetní závěrce. Pak také ČÚS, jejichž cílem je sjednocení přístupů k provádění účetních metod, konkrétně konsolidovanou účetní závěrku řeší ČÚS č. 020. (Ryneš, 2013, s. 336-337)

Konsolidovaná účetní závěrka vychází z individuálních účetních závěrek podniků v konsolidačním celku za příslušné účetní období a sestavuje se k datu účetní závěrky mateřské společnosti.

Konsolidovanou účetní závěrkou rozumíme účetní závěrku sestavenou a upravenou metodami konsolidace. Je to účetní závěrka skupiny podniků, které v konsolidované účetní závěrce vystupují jako jeden podnik. (Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále, 2014, s. 28)

Konsolidovaná účetní závěrka je sestavována za samostatné účetní jednotky, které jsou vzájemně propojeny například na základě vlastnických práv, smluvního uspořádání či personální spřízněnosti. (Zelenka, Zelenková, 2013, s. 13)

„...*the consolidated financial statements should show financial information about the group as if it was a single entity*“. (IFRS explained, 2010, s. 213)

Konsolidovaná účetní závěrka, je závěrka skupiny podniků, účetních jednotek, které jsou ekonomicky seskupeny. Agreguje stav majetku a závazků a dosažené výsledky hospodaření mateřského podniku a jeho podílovou účast v ostatních (dceřiných) podnicích, ve kterých vykonává přímo či nepřímo, rozhodující či podstatný vliv. (Loja, 2002, s. 10)

Má za cíl poskytnout informace za celý konsolidační celek, slouží k informování uživatelů účetní závěrky o finanční pozici, výkonnosti a o hospodaření managementu. Není určena pro daňové účely, ani pro rozdělení zisků, nemá vliv na právní subjektivitu jednotlivých podniků konsolidačního celku. V této závěrci se neúčtuje, pouze se sestavují účetní výkazy. Sestavuje se za příslušné účetní období k datu řádné účetní závěrky mateřského podniku a vstupují do ní účetní závěrky dceřiných, přidružených a společných podniků. (Loja, 2002, s. 9)

Konsolidovaná účetní závěrka slouží širokému okruhu uživatelů, musí poskytnout co nejlépe informace o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích celé skupiny, musí poskytnout relevantní, spolehlivé a srozumitelné informace a musí být taková, aby její uživatelé byli co nejlépe schopni srovnat finanční situaci a výkonnost jiných ekonomických jednotek, jejichž uspořádání nemusí být shodné s uspořádáním konsolidačního celku ekonomické jednotky. (Zelenka, Zelenková, 2013, s. 14)

Konsolidovanou účetní závěrku bychom měli sestavovat takovým způsobem, aby podávala věrný a poctivý obraz finanční pozice a předmětu účetnictví celého konsolidačního celku, podniků pod společným vlivem a podniků přidružených (Ryneš, 2013, s. 337)

Konsolidace účetních závěrek představuje proces přeměny účetních závěrek jednotlivých podniků, které jsou kapitálově propojeny. (Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále, 2014, s. 28)

K naplnění smysluplnosti konsolidované účetní závěrky je důležitým kritériem fakt, aby byla sestavována za takovou skupinu podniků, u které dává smysl sledovat její výkonnost, finanční zdraví a peněžní toky. (Zelenka, Zelenková, 2013, s. 13)

Jestliže nahlédneme do ZÚ, § 22, zde je zdůrazněno, že konsolidovaná účetní závěrka je sestavena metodami konsolidace, že informuje o konsolidačním celku. Poněkud nejasně je zde vyjádřena podstata konsolidované účetní závěrky, kterou se má stát informace o výkonnosti, výsledku hospodaření a finanční pozici skupiny podniků, tedy konsolidačního celku. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 65)

2.3 Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky

Sestavit konsolidovanou účetní závěrku má za povinnost ta ÚJ, která je obchodní společností a je ovládající osobou. Tato ÚJ se nazývá konsolidující účetní jednotka. (Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále, 2014, s. 28)

Účetní jednotky, ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv, či je ovládající osobou, jsou povinovány poskytnout nezbytné informace, především své individuální účetní závěrky, pro sestavení konsolidované účetní závěrky. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 65)

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vymezit konsolidační celek pro konsolidující ÚJ vzniká tehdy, jestliže konsolidující ÚJ a konsolidované ÚJ společně v úhrnu a na základě svých posledních řádných účetních závěrek překročily alespoň dvě z následujících kritérií:

- Suma brutto aktiv přesahuje částku 350 000 000 Kč
- Roční úhrn čistého obratu přesahuje částku 700 000 000 Kč
- Průměrný přepočtený stav zaměstnanců přesahuje počet 250. (Ryneš, 2013, s. 339)

2.4 Nesestavení konsolidované účetní závěrky

Jestliže konsolidující ÚJ spolu s konsolidovanými ÚJ nedosáhne alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií, není povinna sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Dále se od této povinnosti upouští v případě, že konsolidující účetní jednotka ovládá pouze osoby, které jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné a k podání věrného a poctivého obrazu postačuje konsolidovaná účetní závěrka mateřského podniku. Do konsolidace se taktéž nezahrnuje ovládaný podnik, ve kterém mateřská společnost nemůže dlouhodobě uplatňovat svůj vliv, a také takový podnik, který je sice dceřiným podnikem, ovšem jeho akcie nebo podíly jsou drženy za účelem prodeje. Konsolidační celek také nevytváří konsolidující ÚJ, která je současně osobou zahrnutou do konsolidačního celku jiné konsolidující osoby, dle podmí-

nek, které jsou dále ustanoveny v § 62 VyhlZÚ. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 243 - 247)

2.5 Audit konsolidované účetní závěrky

Dle § 22 odst. 1 ZÚ je jasně definováno, že konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřena auditorem, což znamená, že konsolidovaná účetní závěrka, bez ohledu na jakákoliv kritéria, bude podléhat auditu vždy. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 64)

Odpovědností auditora je vyjádřit výrok na základě provedeného auditu. Audit by měl být proveden v souladu se zákonem o auditorech, Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Auditor musí získat přiměřenou jistotu, že konsolidovaná účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. (Účetní závěrka společnosti ABC s.r.o., 2013, zpráva nezávislého auditora)

„Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v konsolidované účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v konsolidované účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoliv vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů a provedených vedením i posouzení celkové prezentace konsolidované účetní závěrky.“ (Účetní závěrka společnosti ABC s.r.o., 2013, zpráva nezávislého auditora)

2.6 Obsah konsolidované účetní závěrky

Výstupem konsolidované účetní závěrky jsou konsolidované výkazy sestavené použitím konsolidačních metod dle VyhlZÚ:

- Konsolidovaná rozvaha
- Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
- Příloha ke konsolidované účetní závěrce

Informace obsažené v konsolidovaných výkazech vychází z účetních závěrek konsolidovaných ÚJ a konsolidující ÚJ, dále pak z konsolidovaných účetních závěrek dílčích konsoli-

dačních celků a dalších údajů, které jsou poskytovány konsolidující ÚJ konsolidovanými ÚJ. Příloha ke konsolidované účetní závěrce, obdobně jako u řádné účetní závěrky, může obsahovat i konsolidovaný přehled o peněžních tocích a konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu. Tato skutečnost vychází z předpokladu, že sestavení konsolidované účetní závěrky funguje na stejných principech jako sestavení řádné účetní závěrky jednoho podniku. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 253 - 254)

Konsolidující účetní jednotka má za povinnost, dle ZÚ, § 22b, zhotovit konsolidovanou výroční zprávu, která musí být ověřena auditorem. Zde auditor ověřuje, zda konsolidovaná výroční zpráva a konsolidovaná účetní závěrka jsou souladu. (Ryneš, 2013, s. 369)

2.7 Vymezení pojmů konsolidující a konsolidovaná účetní jednotka

Ovládající osoba (konsolidující účetní jednotka)

Ovládající osoba je ta, která přímo nebo nepřímo uplatňuje rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku, tedy ovládané osoby. Mateřský podnik (ovládající osoba a zároveň konsolidující účetní jednotka), se rozumí ovládající osoba v souladu s § 66a odst. 2 a odst. 3 obchodního zákoníku (platný do 31. 12. 2013), s výjimkou ovládající osoby, která vykonává společný vliv. (Ryneš 2013, s. 338)

„Ovládající osobou je vždy osoba, která:

- *Je většinovým společníkem, nebo*
- *Disponuje většinou hlasovacích práv na základě dohody uzavřené s jiným společníkem nebo společníky, nebo*
- *Může prosadit jmenování nebo volbu nebo odvolání většiny osob, které jsou statutárním orgánem nebo jeho členem, anebo většiny osob, které jsou členy dozorčího orgánu právnické osoby, jejímž je společníkem.“* (Loja, 2002, s. 22)

Konsolidující účetní jednotkou (mateřskou společností) jsou tyto ÚJ které,

- Jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, tyto použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy
- Nejsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, tyto použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky české účetní předpisy – ZÚ, VyhlZÚ, ČÚS. Tyto jednotky však mohou na

základě svého rozhodnutí použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky Mezinárodní standardy. (Ryneš, 2013, s. 337)

Podle český předpisů konsolidující účetní jednotky, které se staly emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulované trhu se sídlem v EU, mají povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. Ostatní konsolidující účetní jednotky tyto standardy použít mohou. (Zelenka, Zelenková, 2013, s. 47)

Ovládaná osoba (konsolidovaná účetní jednotka)

Ovládanou osobou jsou ty společnosti, s výjimkou společností pod společným vlivem, ve kterých ovládají osoba (mateřský podnik) vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení podniku. Tyto společnosti se též nazývají dceřinými společnostmi. (Ryneš, 2013, s. 338)

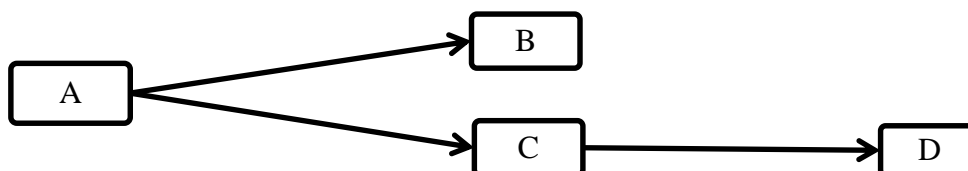
Účetní jednotky pod společným vlivem (konsolidovaná účetní jednotka)

Společnosti pod společným vlivem jsou ty, ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává přímo nebo nepřímo přes konsolidovanou účetní jednotku společný vliv. (Ryneš, 2013, s. 338-339)

Účetní jednotky pod podstatným vlivem (konsolidovaná účetní jednotka)

Společnosti pod podstatným vlivem jsou takové ÚJ, ve kterých ÚJ, která konsoliduje, vykonává podstatný vliv. Podstatný vliv je takový významný vliv na řízení podniku, který není rozhodující ani společný, za podstatný vliv se považuje právo disponovat s nejméně dvaceti procenty hlasovacích práv. (Ryneš, 2013, s. 339)

Přímý a nepřímý vliv mateřské společnosti



Obrázek 2 Ukázka přímého a nepřímého vlivu (vlastní zpracování)

Obrázek 2 nám názorně demonstruje, jakým způsobem může mateřská společnost vykonávat vliv v podniku. Mateřská společnost A vykonává přímý vliv ve společnostech B a C, ve společnosti D vykonává vliv nepřímý přes svou mateřskou společnost C.

2.8 Vymezení konsolidačního celku

Tradičním pojetím vymezení konsolidačního celku byly jednoznačně vlastnické vztahy mezi jednotlivými podniky konsolidačního celku. V dnešní době se pohlíží na vlastnický vztah jako na jeden z parametrů, určujících, zda podnik do konsolidačního celku zahrnout či nikoliv. Větší váhu dnes přikládáme vztahům, které lépe vyjadřují intenzitu účasti investora na jiné jednotce. Hlavním kritériem pro určení míry vlivu podle mezinárodních účetních standardů je držba hlasovacích práv. (Zelenka, Zelenková, 2013, s. 21)

Majetková účast mateřské společnosti nemusí být vždy stejná jako míra vlivu (rozhodující či podstatný vliv). (Vomáčková 2005, s. 312)

Výše jsme si osvětlili pojmy ovládaná a ovládající osoba. Při konsolidaci je velmi důležité rozlišit jaký je vztah mezi ovládající a ovládanou osobou, jaká míra vlivu je uplatňována mateřskou společností na řízení podnikání dceřiné společnosti. Dle tohoto určení se zvolí metoda konsolidace. Podíl na hlasovacích právech ovládaného podniku pak určuje, jaký podíl na vlastním kapitálu případně mateřské společnosti. (Loja, 2002, s. 21-22)

Konsolidační celek vymezuje mateřská společnost. Konsolidační celek tvoří konsolidované a konsolidující ÚJ, dle podmínek ZÚ.

Dále má konsolidující ÚJ povinnost dle ZÚ sdělit konsolidovaným ÚJ vymezení konsolidačního celku, a to, že budou konsolidovány. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 243 - 248)

Jeví se jako logické a zároveň i z praktických důvodů nutné, aby konsolidující ÚJ sdělila včas těm ÚJ, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku, to, že budou konsolidovány. (Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále, 2014, s. 29)

Tyto konsolidované ÚJ mají povinnost poskytnout svojí účetní závěrku a všechny další dokumenty, které jsou nezbytné pro sestavení konsolidované účetní závěrky, konsolidující účetní jednotce. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 243 - 248)

Jakým způsobem zahrnovala konsolidující ÚJ konsolidované ÚJ do konsolidačního celku, uvede konsolidující ÚJ v příloze konsolidované účetní závěrky. Uvede postup, jakým způsobem byly konsolidované ÚJ zahrnuty do konsolidačního celku a dále informace o ÚJ, které do konsolidačního celky zahrnuty nebyly a důvody, proč se tomu takto stalo. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 247 - 248)

Společnosti nezahrnované do konsolidačního celku

K sestavení konsolidačního celku se nepřístupuje v případě, kdy například, ovládající osoba nemůže na ovládané osobě realizovat svá hlasovací práva, podíl ovládané osoby na konsolidačním celku není významný, ovládaná osoba nemůže na osobě ovládající dlouhodobě uplatňovat svůj vliv, nebo podíl na ovládané osobě je pořízen za účelem obchodování. (Zelenka, Zelenková, 2013, s. 49-50)

2.9 Konsolidační pravidla

Konsolidační pravidla určuje a vyhlašuje konsolidující ÚJ – mateřská společnost. Dle těchto pravidel společnosti, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku, upraví údaje ve svých individuálních účetních závěrkách. Pravidla musí být zvolena tak, aby byla v souladu s obecnými účetními zásadami stanovenými ZÚ, Vyh1ZÚ, ČÚS. (Loja, 2002, s. 28)

Dle těchto konsolidačních pravidel musí konsolidované účetní jednotky připravit ke konsolidaci své účetní závěrky.

Konsolidační pravidla by měla zejména obsahovat:

- Vymezení konsolidačního celku
- Způsoby oceňování majetku a závazků

- Požadavky na údaje určené pro konsolidaci, které budou předkládat konsolidované ÚJ
- Požadavky na sladění účetních metod všech podniků v rámci konsolidačního celku
- Způsob zjištění a odepisování rozdílu po první konsolidaci
- Způsob a formy evidence a zpracování konsolidované účetní závěrky
- Termíny předkládání údajů nebo konsolidovaných účetních závěrek nižších konsolidačních celků (Ryneš, 2013, s. 341-342)

„Consolidated financial statements should be prepared using the same accounting policies for like transactions ad other events in similar circumstances.

Adjustments must be made where members of a group use different accounting policies, so that their financial statements are suitable for consolidation.“(IFRS explained, 2010, s. 206)

Konsolidační pravidla budou podrobněji rozebrána v praktické části.

2.10 Systém konsolidace

Sestavení konsolidační závěrky v konsolidačním celku může probíhat buď systémem přímé, nebo nepřímé konsolidace. (Ryneš, 2013, s. 343)

Přímá konsolidace

Konsolidování přímým systémem je rozuměno to, že se konsolidují všechny podniky konsolidačního celku najednou. (Ryneš, 2013, s. 343)

Nepřímá konsolidace

Nepřímým systémem se chápe konsolidace dílčích konsolidačních celků, které pak vstupují do konsolidace vyšších konsolidačních celků. (Ryneš, 2013, s. 343)

Systém konsolidace, který si ÚJ zvolí, se nemá měnit, má být důsledně a trvale používán u ÚJ, které tvoří konsolidační celek. Jestliže by mělo dojít ze závažných důvodů ke změně, musí být respektováno ustanovení § 7 odst. 4 a 5 ZÚ. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 251)

2.11 Metody konsolidace

V případě, že se podniky slučují do nových, větších ekonomických celků, je konsolidovaná účetní závěrka dopadem tohoto slučování. Mateřský podnik je zde vnímán jako nabyvatel

rozhodujícího či podstatného vlivu na řízení, který ovšem za hodnotu pořizovací ceny své finanční investice získá jinou hodnotu podílu na vlastním kapitálu a čistých aktivech ovládaného podniku. Tato situace nastane v případě, jestliže není stoprocentním vlastníkem ovládané osoby. (du.cz, 2015)

Základním principem následujících metod konsolidace je stav, aby byla vypořádána základní kapitálová vazba, vzniklá mezi mateřským a dceřiným, přidruženým či společným podnikem. (Ryneš, 2013, s. 343)

Při sestavování konsolidované účetní závěrky se mohou použít tyto konsolidační metody:

- Metoda plné konsolidace – pro případy, kdy konsolidující ÚJ je mateřskou společností a konsolidovaná ÚJ je společností dceřinou,
- Metoda konsolidace ekvivalencí – pro případy, kdy je do konsolidačního celku zahrnuta společnost pod podstatným vlivem, tzn. přidružená společnost,
- Metoda poměrné konsolidace – pro případy, kdy konsolidovaná ÚJ je spoulovládanou osobou ve shodě s další, nebo dalšími osobami. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 251)

2.11.1 Metoda plné konsolidace

Metoda plné konsolidace vychází z toho, že mateřský podnik uplatňuje v dceřiném podniku svůj rozhodující vliv. (Ryneš, 2013, s. 343)

Při uplatnění metody plné konsolidace se nejvíce přiblížíme definici konsolidované účetní závěrky, tedy, že účetní závěrka mateřského a dceřiného podniku bude vystupovat tak, jako by společnosti byly jeden celek. Jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty se sčítají, po vyloučení nebo úpravě vzájemných (jakoby vnitropodnikových) vztahů. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 251)

Metodu plné konsolidace použijeme při uplatnění rozhodujícího vlivu mateřské společnosti ve společnosti dceřiné. Samostatné účetní závěrky připravené pro konsolidaci podle konsolidačních pravidel jsou agregovány položka po položce. Po sečtení jsou eliminovány ty operace, které se z pohledu konsolidačního celku, tedy nového jakoby jednoho podniku, staly operacemi vnitřními a duplicitními. Tedy, pokud by konsolidační celek fungoval jako jeden podnik, tyto operace by nikdy nenastaly. (du.cz, 2015)

Metoda plné konsolidace je aplikována v praktické části bakalářské práce při analyzování postupů při sestavování konsolidované účetní závěrky skupiny podniků.

Tabulka 1 Výchozí rozvahy matky a dcery pro příklad konsolidace (vlastní zpracování)

Rozvaha k 31.12. - Matka				Rozvaha k 31.12. - Dcera			
Aktiva		Pasiva		Aktiva		Pasiva	
Aktiva – majetek	1000	VK	1000	Aktiva - majetek	2000	VK	1200
FI v dceři	1200	Závazky	1200			Zisk	400
						Závazky	400
Σ Aktiv	2200	Σ Pasiv	2200	Σ Aktiv	2000	Σ Pasiv	2000

Tabulka 2 Příklad plné metody – rozvaha po konsolidaci – 100% podíl matky (vlastní zpracování)

Konsolidovaná rozvaha k 31.12. – 100% podíl matky u dcery			
Aktiva		Pasiva	
Aktiva – matka	1000	VK - matka	1000
Aktiva – dcera	2000	VK - dcera	-1200
FI v dceři	-1200	Závazky - matka	1200
		Závazky - dcera	400
		Zisk – dcera	400
Σ Aktiv	1800	Σ Pasiv	1800

Tabulka 3 Příklad plné metody – rozvaha po konsolidaci – 50% podíl matky
(vlastní zpracování)

Konsolidovaná rozvaha k 31.12. – 50% podíl matky u dcery			
Aktiva		Pasiva	
Aktiva – matka	1000	VK - matka	1000
Aktiva – dcera	2000	VK - dcera	600
FI v dceři	-1200	Závazky - matka	1200
KR	600	Závazky - dcera	400
		Zisk – dcera	400
		VK – dcera – MP	-600
		Zisk – dcera - MP	-200
Σ Aktiv	3600	Σ Pasiv	3600

Etapy plné metody konsolidace

- Přetřídění a úprava položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty u konsolidující a u konsolidované ÚJ takovým způsobem, aby byly srovnatelné co do obsahu a oceněné podle stejných oceňovacích pravidel. Toto přetřídění je důležité proto, že dceřiná společnost může v rámci práva volby postupovat při účtování účetních případů odlišně od mateřské společnosti. Umožňuje určit položky, které se v rámci zpracování konsolidované účetní závěrky nově uznávají a vykazují.
- Vyloučení vzájemných operací mezi mateřským a dceřiným podnikem, operace mohou být různého charakteru, vyloučení bude prováděno v souladu s konsolidačními pravidly konsolidačního celku.
- Vyčíslení konsolidačního rozdílu
- Vyčíslení menšinových podílů
- Rozdělení konsolidovaného vlastního kapitálu a vyloučení podílových cenných papírů a podílů

- Rozdělení konsolidovaného výsledku hospodaření za běžné období
- Případné vypořádání podílů se zpětnou vazbou (vlastní akcie nebo vlastní obchodní podíly). (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 489 - 492)

2.11.2 Metoda konsolidace ekvivalencí

Ekvivalenční metoda je založena na předpokladu, že mateřský podnik má v přidruženém podniku pouze podstatný vliv, nárok na podíl na vlastním kapitálu a na hospodářském výsledku přidruženého podniku vzniká podle procenta podílu na základním kapitálu přidruženého podniku. Nemůžeme ji označit jako plnohodnotnou konsolidační metodu, jelikož není založena na sčítání položek aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, jako plná metoda konsolidace. Pracuje s rozvahovými a výsledkovými údaji ovládajícího podniku, které se u vybraných položek upraví o údaje z rozvahy přidruženého podniku. (Ryneš, 2013, s. 345)

U mateřské společnosti se z rozvahy vyloučí finanční investice, kterou má v přidruženém podniku a nahradí se samostatnou rozvahovou položkou. Dále se vypořádává rozdíl mezi ocenění investice s podstatným vlivem a konsolidační položkou podílu na přidružené společnosti v rozvaze a to tak, že se vykáže poměrná část výsledku hospodaření v samostatné položce rozvahy a v samostatné položce výkazu zisku a ztráty a dále se vykáže konsolidační rezervní fond, který je tvořen všemi podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci minulých let. Fond taktéž obsahuje podíly přidružené společnosti na změnách ostatního kapitálu. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 495)

Etapy konsolidace ekvivalencí

- Vyloučení cenných papírů a účastí z rozvahy mateřského podniku a jejich nahrazení samostatnou rozvahovou položkou
- Vypořádání rozdílů mezi oceněním investice a samostatnou rozvahovou položkou vykázaním poměrné části výsledku hospodaření a konsolidačního rezervního fondu
- Vyčíslení konsolidačního rozdílu a jeho odpis (Ryneš, 2013, s. 345-346)

2.11.3 Metoda poměrné konsolidace

Tato metoda vychází z předpokladu, že držitel podílu na společném podniku má nárok na část aktiv, závazků a výsledku hospodaření v poměru ke svému podílu na vlastním kapitálu společného podniku. (Ryneš, 2013, s. 344)

Princip konsolidace poměrnou metodou se jeví jako kompromis mezi zbývajícími dvěma metodami. (Loja, 2002, s. 56)

Metoda poměrné konsolidace vychází z metody plné konsolidace, avšak do konsolidované rozvahy není začleněna celá výše aktiv a pasiv (nákladů a výnosů) konsolidovaného podniku (podniku pod společným vlivem), ale pouze část, která odpovídá poměrné majetkové účasti mateřského podniku (spoluovládající osoby). Při této metodě nejsou vykazovány žádné menšinové podíly na vlastním kapitálu a výsledku hospodaření běžného období. (Harna, 2002, s. 53-54)

Etapy poměrné metody konsolidace

Etapy této metody konsolidace jsou v podstatě shodné s etapami plné metody, rozdíl je v tom, že vyloučení vzájemných operací v konsolidačním celku a vyloučení podílu se zpětnou vazbou se provádí v poměrné výši, která odpovídá podílu ovládající a řídicí osoby na podniku pod společným vlivem. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 498)

Při vzniku konsolidačního rozdílu a jeho dalšího vykazování se postupuje stejně jako u plné metody. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 498)

2.12 Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl je vyčíslen za předpokladu, že mateřská společnost nevlastní stoprocentní podíl na dceřiné společnosti, ale má takový podíl, že uplatňuje rozhodující vliv a konsolidace se provádí plnou metodou. Konsolidační rozdíl je rozdíl mezi účetní pořizovací hodnotou podílu a procentním podílem na vlastním kapitálu dceřiné společnosti ke dni akvizice.

„Důležitým znakem je rovněž vykazování konsolidačního rozdílu jako důsledku eliminace rozhodujícího vlivu ovládající osoby proti vlastnímu kapitálu ovládané osoby...“ (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 251)

Při plné metodě konsolidace se finanční investice mateřského podniku do dceřiného podniku ruší v aktivech konsolidované rozvahy a na druhé straně, protože i konsolidovaná rozvaha je rovnice, se v pasivech konsolidované rozvahy ruší odpovídající podíl na vlastním kapitálu dceřiného podniku. (du.cz, 2015)

Konsolidační rozdíl může vzniknout kladný nebo záporný. Je to rozdíl mezi pořizovací cenou finanční investice, kterou má mateřský podnik a adekvátního podílu na vlastním kapitálu nebo aktivech dceřiné společnosti. Kladný i záporný konsolidační rozdíl se odepisuje 20 let, záporný konsolidační rozdíl do výnosů, snižuje náklady. Odpisy konsolidační-

ho rozdílu mají vliv na konsolidovaný výkaz zisku a ztráty. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 489)

2.13 Vyloučení vzájemných operací

Nejdůležitější částí sestavování konsolidované účetní závěrky je vylučování vzájemných operací a vztahů. Mezi konsolidující ÚJ a konsolidovanými ÚJ vznikají dva druhy vylučovaných vzájemných operací. Tyto buď mají, nebo nemají vliv na výši výsledku hospodaření.

Operace bez vlivu na hospodářský výsledek konsolidačního celku

- Vzájemné zůstatky aktiv a závazků
- Vzájemné náklady a výnosy
- Vzájemné peněžní toky

Operace mající vliv na hospodářský výsledek konsolidačního celku

- Nákup a prodej zásob
- Nákup a prodej investičního majetku
- Výplata dividend a podílů na zisku (Zelenka, Zelenková, 2013, s. 209-210)

Abychom zajistili správnou vypovídací schopnost konsolidované účetní závěrky, není možné, abychom v této závěrce vykazovali aktiva a závazky, které vznikly v rámci skupiny, konsolidačního celku. Taktéž není možné vykazovat vzájemné náklady a výnosy v rámci skupiny, jelikož by byly uvedeny duplicitně. Při tomto procesu vznikají komplikace, a to v tom případě, kdy jednotky skupiny vykazují tyto pohledávky a závazky, případně náklady a výnosy, odlišně. Odlišné vykazování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty jednotlivých společností konsolidačního celku vzniká jednak existencí jiných účetních metod, jednak výskytem účetních chyb. Účetní metody by měly být řádně sjednoceny ve vydaných konsolidačních pravidlech, případné chyby je třeba ještě před agregací položek opravit.

Při použití konsolidační metody ekvivalencí se vylučují jen ty operace, které jsou prokazatelně zjistitelné a které mají významný dopad na hodnotu vlastního kapitálu a výsledku hospodaření podniku pod podstatným vlivem. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2007, s. 490)

V praktické části bude uvedeno na příkladu, jak se vylučování vzájemných vztahů dělo při procesu konsolidace v mateřském podniku.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 CHARAKTERISTIKA SKUPINY PODNIKŮ ZAHRNUTÝCH DO KONSOLIDAČNÍHO CELKU

Jako konsolidující jednotka za skupinu podniků je mateřská společnost od roku 2011, tedy měl její konsolidační celek čtyři společnosti dceřiné a jednu přidruženou. V roce 2012 se počet dceřiných společností zvýšil na pět dceřiných společností, kdy v podstatě přibyly společnosti dvě, ale u jedné společnosti mateřská společnost prodala padesátiprocentní podíl druhému z majitelů, tudíž úplně přestala v tomto podniku uplatňovat svůj vliv, neměla žádné podíly.

Do konsolidačního celku mateřské společnosti ABC s.r.o. bylo v roce 2013 zahrnuto sedm dceřiných společností – pod podstatným vlivem a jeden podnik přidružený. Při sestavování konsolidované účetní závěrky byl použit systém nepřímé konsolidace, tedy po jednotlivých dílčích konsolidačních celcích. Všechny společnosti zahrnuté do konsolidačního celku mají sídlo v České republice. Dceřiné společnosti se konsolidují plnou metodou konsolidace, podnik přidružený metodou ekvivalenční.

Předmětem řešení problémů v této bakalářské práci je postup sestavení konsolidované účetní závěrky za období 1. 1. 2013-31. 12. 2013. Všechny společnosti konsolidačního celku účtují shodně s obdobím kalendářního roku a při sestavování jednotlivých konsolidovaných účetních závěrek nevyvstal žádný zádrhel.

3.1 Mateřská společnost ABC s.r.o.

Společnost byla založena 14. 12. 1998, podnikala v oblasti nakládání s odpady. Povinnost sestavit konsolidační účetní závěrku měla již mateřská společnost za rok 2011. Mateřská společnost v dnešní době již nemá výrazné podnikatelské aktivity v oblasti nakládání s odpady, tato činnost přešla na jednu z jejích dceřiných společností. ABC, s.r.o. především spravuje a pronajímá vlastní, nebo pronajatý majetek.

3.1.1 Identifikační údaje

Název:	ABC, s.r.o.
Sídlo:	Staré Město u Uherského Hradiště
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Základní kapitál:	1.000.000,-- Kč

Kapitálová účast: Majiteli společnosti jsou dvě fyzické osoby, každá s výší kladu 50 %

Hlavní činnost mateřské společnosti

Společnost ABC, s.r.o. se ve svém podnikání věnuje zejména:

- Správě a údržbě nemovitostí
- Provozování kulturních, kulturně – vzdělávacích a zábavných zařízení, pořádání kulturních produkcí, zábav, výstav, atd.

3.2 Dceřiné společnosti pod rozhodujícím vlivem zahrnuté do konsolidačního celku

Podnik ABC, s.r.o. v těchto následujících dceřiných společnostech uplatňuje rozhodující vliv, což v praxi znamená, že například může ovlivnit a také skutečně ovlivňuje organizační strukturu těchto společností, podílí se na výběru či odvolání manažerských pozic v těchto společnostech, je iniciátorem mnoha dalších taktických i strategických rozhodnutí, týkajících se vedení společností.

Společnost D, s.r.o.

Byla založena v roce 2011, mateřská společnost má 100% podíl na jejím základním kapitálu. Podnik převzal obchodní aktivity od mateřské společnosti, věnuje se podnikání v oblasti sběru, výkupu a likvidaci téměř veškerých odpadů, včetně nebezpečných. Společnost byla zahrnuta v konsolidaci již za rok 2011, je pod přímým vlivem mateřské společnosti, ta má všechna hlasovací práva.

Společnost E, s.r.o.

Byla založena v roce 2010, věnuje se výkupu a zpracování pneumatik, z těchto vyrábí granulát pro další zpracování. Mateřská společnost vlastní 100% podíl na základním kapitálu společnosti E, s.r.o., tedy je pod přímým vlivem mateřské společnosti.

Společnost F spol. s r.o.

Tato společnost byla založena již v roce 1999, v roce 2012 koupila mateřská společnost v této společnosti 51% podíl. Její hlavní podnikatelskou aktivitou je výroba pryžových výrobků z granulátu, který nakupuje od společnosti E, s.r.o. Společnost F spol. s r.o. byla

zahrnuta do konsolidace poprvé v roce 2012. Vliv na rozhodování má mateřská společnost v této společnosti přímý, jelikož je vlastníkem většiny hlasovacích práv.

Společnost G s.r.o.

Byla založena v roce 2012 mateřskou společností, ta má 100% podíl na základním kapitálu. Její hlavní podnikatelskou náplní je výroba pryžových výrobků z granulátu. Do konsolidačního celku za rok 2013 byla zahrnuta podruhé. Mateřská společnost zde uplatňuje taktéž přímý rozhodovací vliv. V budoucnu by měla převzít veškeré ekonomické aktivity společnosti F spol. s r.o.

Společnost H, s.r.o.

Byla založena v roce 2009, mateřská společnost má zde 67% podíl na základním kapitálu, je zde uplatňován přímý vliv. Podniká v oblasti nakládání s odpady, především demolice, výroba kompostu. H, s.r.o. je 50% vlastníkem společnosti I, s.r.o., která je taktéž zahrnuta do konsolidačního celku, jako dceřiná společnost a spolu společností H, s.r.o. a I, s.r.o. tvoří nižší dílčí konsolidační celek.

Společnost J s.r.o.

Byla založena v roce 2013, jejím stoprocentním vlastníkem je mateřská společnost ABC s.r.o. Podniká opět v oblasti nakládání s odpady, především zpracování plastových odpadů, výrobě plastových a pryžových výrobků, je pod přímým rozhodujícím vlivem mateřské společnosti.

Společnost K s.r.o.

Byla založena již v roce 2009, v roce 2013 přešla do stoprocentního vlastnictví mateřské společnosti. Hlavní ekonomickou činností této společnosti je výroba plastových obalů, je chráněnou dílnou a se společností J s.r.o. se svým oborem podnikání navzájem doplňují. V roce 2013 je zahrnuta do konsolidačního celku poprvé, mateřská společnost zde uplatňuje přímý rozhodující vliv.

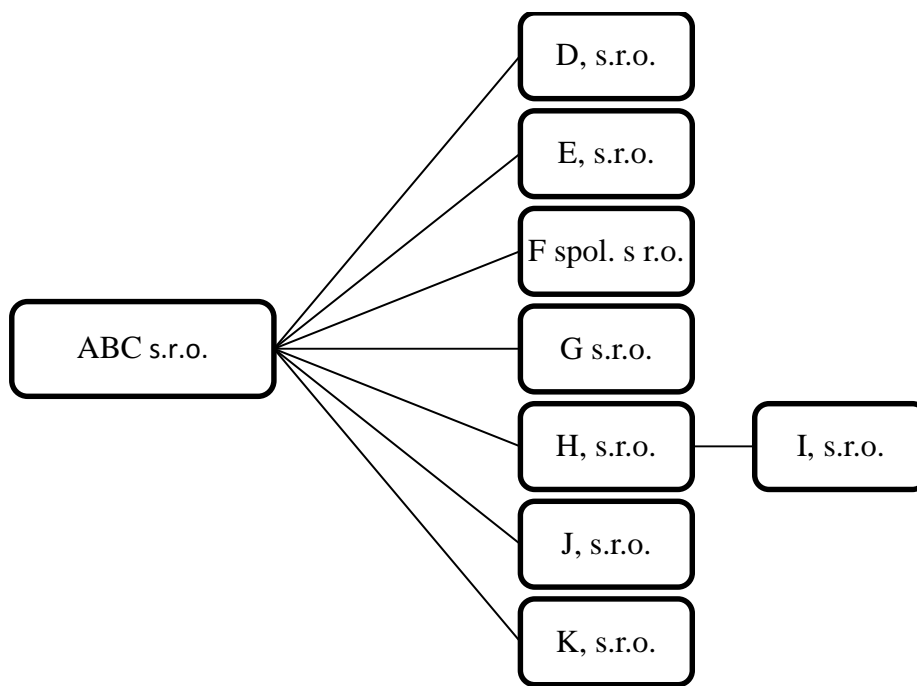
3.2.1 Společnost přidružená

Společnost I, s.r.o.

Byla založena v roce 2000, předmětem jejího podnikání je nakládání s odpady, dceřiná společnost H, s.r.o. má v této společnosti 50% podíl na základním kapitálu, tudíž je pro

mateřskou společností vnučkou a z hlediska konsolidované účetní závěrky společností přidruženou. Mateřská společnost zde uplatňuje nepřímý vliv.

3.3 Schéma konsolidačního celku



Obrázek 3 Schéma konsolidačního celku (vlastní zpracování)

Tabulka 4 Rok zahrnutí dceřiných společností do konsolidačního celku (vlastní zpracování)

Název společnosti	Rok
D, s.r.o.	2011
E, s.r.o.	2011
F spol. s r.o.	2012
G s.r.o.	2012
H, s.r.o.	2011
J, s.r.o.	2013
K, s.r.o.	2013

V tabulce jsou uvedeny roky, kdy jednotlivé dceřiné společnosti byly zahrnuty do konsolidačního celku. Je patrné, že skupina podniků kolem mateřské společnosti se neustále rozrůstá, celý konsolidační celek se neustále rozšiřuje, má svůj vývoj.

Nutno podotknout, že celá skupina podniků zahrnutých do konsolidačního celku se snaží o vybudování moderního centra pro zpracování a recyklaci veškerých druhů odpadů, šíří mezi širokou veřejností ekologickou osvětu a tím přispívá k trvalému udržitelnému rozvoji celého regionu. Celá skupina se angažuje v pořádání kulturně-vzdělávacích akcí pro veřejnost, nezapomíná také na akce charitativní.

3.4 Popis stávajícího stavu

Konsolidovaná účetní závěrka za rok 2013 byla prováděna ekonomkou holdingu, v sídle mateřské společnosti. Ekonomce holdingu při sestavování konsolidovaných výkazů je nápomocen externí pracovník z auditorské firmy, která v mateřské společnosti provádí audit jak individuální, tak poté konsolidované účetní závěrky. Je nápomocen ještě jeden externí pracovník, který je daňovým poradcem.

Do termínu 31. 8. 2014 měly společnosti zahrnuté do konsolidačního celku předložit mateřské společnosti podklady ke konsolidaci ze svých individuálních účetních závěrek, a to formou konsolidačního dotazníku, zpracovaném v programu MS Excel.

Konsolidace se provádí dle Vyhlášení §63, odst. 1 po jednotlivých úrovních dílčích konsolidačních celků. Postupně se sestavují konsolidované závěrky nižších celků (v našem případě je to konsolidační celek matka – dcera, a to společnosti H, s.r.o. – I, s.r.o.), které pak vstupují do konsolidované účetní závěrky vyššího celku.

Pro konsolidaci byla použita metoda plné konsolidace u všech dceřiných společností, protože u všech vlastní většinový podíl na vlastním kapitálu a uplatňuje rozhodující vliv.

U podniků pod rozhodujícím vlivem byla použita metoda plné konsolidace, u podniku přidruženého byla použita metoda ekvivalenční. Nejprve je sestavena konsolidace dílčího konsolidačního celku, která vstupuje do celkové, konečné konsolidované účetní závěrky.

3.5 Účetní agendy jednotlivých společností

Každá ÚJ patřící do konsolidačního celku si své individuální účetnictví zpracovává sama, svými zaměstnanci. Každý podnik má svou účtárnu, svou hlavní účetní, která je zodpovědná za vedení účetnictví v té které společnosti a také je zodpovědná za sestavení individuál-

ní účetní závěrky a poskytnutí podkladů pro účetní závěrku konsolidovanou. Každá ze společností má samozřejmě zachovanou svou právní subjektivitu, své právo na rozhodování a v rámci možností i na řízení podniku dle svého uvážení. V celém holdingu není na místě direktivní systém řízení, je zde všem dán prosto k diskuzi a vyjádření vlastního názoru, či myšlení. Pro sestavování konsolidované účetní závěrky tato koncepce není moc výhodná, ovšem na druhou stranu tento systém podněcuje společnosti v lepší soutěživosti, konkurenceschopnosti a k sebeřízení.

Účetní agenda, jak mateřské, tak dceřiných společností je zpracovávána v informačním systému QI, který v sobě zahrnuje veškeré moduly, které moderní společnost pro své fungování potřebuje, nevyjímaje dodavatelsko-odběratelské vztahy, korespondenci, kontakt s úřady, výrobu, vedení skladové evidence, a v neposlední řadě také personalistika či mzdová agenda. Možnosti tohoto informačního systému jsou velmi široké a obsáhlé. Je schopen přizpůsobit uživatelské prostředí tak, aby bylo vyhověno všem požadavkům, jak na přístupy zaměstnanců do jednotlivých modulů, tak na efektivitu práce s programem.

Všechny konsolidované účetní jednotky, včetně mateřské společnosti používají pro vedení svého účetnictví a ostatních agend jeden stejný software, což můžeme považovat za velkou výhodu, tato skutečnost by měla spíše nahrávat hladkému průběhu sestavování konsolidované účetní závěrky. Bezpochyby tomu tak v mnoha případech je, ale i zde můžeme očekávat problémy, jak bude popsáno dále.

Bohužel tento informační systém není prozatím způsoben k tomu, aby byl schopen sestavit konsolidované výkazy za skupinu podniků. Proto se v tomto konsolidačním celku postupuje tak, že individuální účetní závěrky musí účetní dceřiných společností upravit do podoby, aby měla všechna data stejnou vypovídací schopnost. Tato data se vepisují ručně do programu MS Excel, do tzv. konsolidačních dotazníků, jejich obsahem jsou v podstatě vzájemné mezipodnikové vazby v rámci konsolidačního celku, vyjádřené v nominální hodnotě, či v hodnotě pořízení, či v hodnotě pořizovací.

3.6 Požadavky na údaje do konsolidované účetní závěrky

Mateřská společnost vydala požadavky pro konsolidovanou účetní závěrku za rok 2013, jejichž obsahem bylo následující:

- Účetní závěrky konsolidovaných podniků měly být ověřeny auditorem, výjimku tvořili společnosti I, s.r.o., J, s.r.o. a K, s.r.o., I, s.r.o. proto, že je podnikem pod

společným vlivem a společností J, s.r.o. a K, s.r.o., vzhledem k malému objemu účetních operací.

- Odsouhlasený objem vzájemných dodávek mezi podniky konsolidačního celku, rozčleněné na služby, zásoby, dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek
- Výnosy a hospodářský výsledek z prodeje zásob jiným podnikům konsolidačního celku, účetní ocenění těchto zásob (vlastní náklady, pořizovací cena)
- Výnosy a hospodářský výsledek z prodeje věcí charakteru dlouhodobého hmotného nehmotného a finančního majetku jiným podnikům konsolidačního celku, účetní ocenění těchto zásob (vlastní náklady, pořizovací cena)
- Odsouhlasené zůstatky vzájemných závazků a pohledávek v rámci konsolidační skupiny, včetně záloh, půjček a časového rozlišení
- Přijaté a vyplacené dividendy nebo podíly na zisku ve vztahu k jiným podnikům konsolidačního celku
- Přehled případů zvyšování a snižování vlastního kapitálu, jestliže k nim došlo v průběhu účetního období
- Přehled o nákupu a prodeji akcií či vkladů, jejichž emitentem je podnik konsolidačního celku

Veškeré údaje uvedené výše měly všechny společnosti uvést do konsolidačního dotazníku.

Dotazníky ke konsolidaci od všech společností měly být zpracovány dle vydaných konsolidačních pravidel pro provedení konsolidace účetní závěrky za konsolidační celek a předány mateřské společnosti za rok 2013 a to do data 31. 8. 2014.

Mateřská společnost měla sestavit konsolidované výkazy do 31. 10. 2014 a zajistí provedení auditu konsolidované účetní závěrky do 30. 11. 2014.

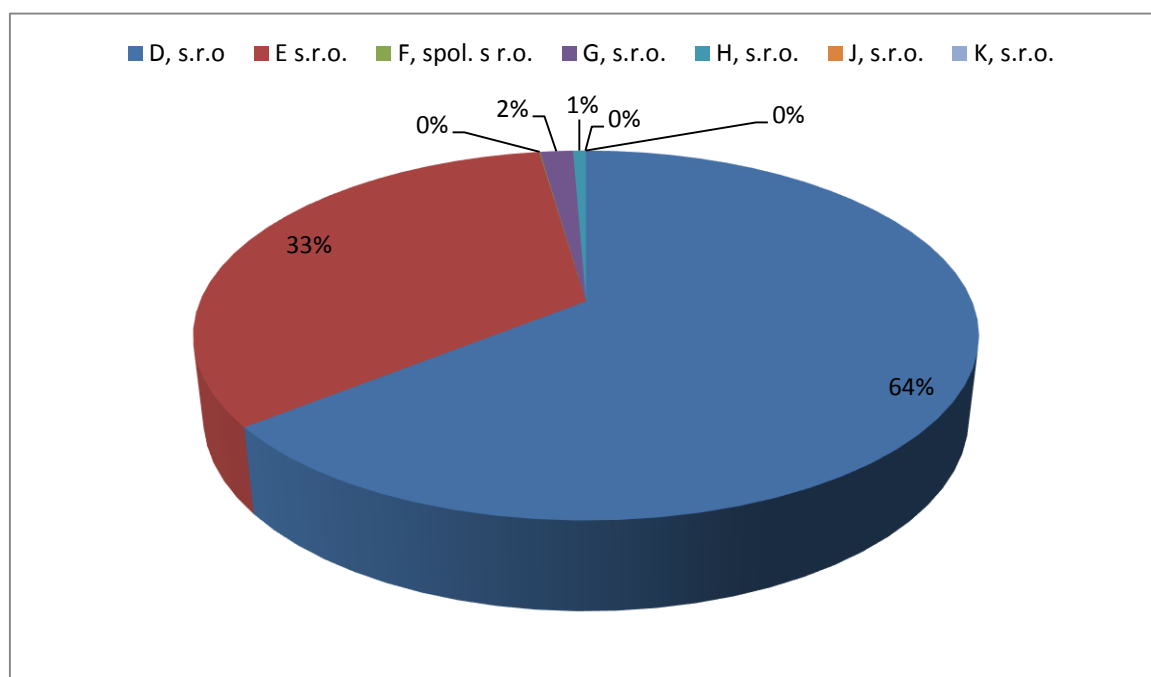
Zde jsme si uvedli, jakým způsobem všechny mateřské společnosti měly připravit podklady pro celou konsolidaci.

Tabulka 5 Objem vzájemných dodávek mezi mateřskou společností a dceřinými společnostmi celkem za rok 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování)

	D s.r.o.	E s.r.o.	F, spol. s r.o.	G s.r.o.	H s.r.o.	J s.r.o.	K s.r.o.
ABC s.r.o.	44497	23117	22	1120	442	0	0

Z tabulky 5 je jasné, že nejvíce mateřská společnost obchodovala v roce 2013 se svou dceřinou společností D, s.r.o. Jelikož je konsolidační celek dosti obsáhlý, bude se dále praktická část bakalářské práce zabývat postupy při konsolidaci pouze mateřskou společností ABC s.r.o. a konsolidovanou účetní jednotkou D, s.r.o. Situaci názorně dokresluje následující graf:

Graf 1 Objem vzájemných dodávek mezi mateřskou společností a společnostmi dceřinými za rok 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování)



3.7 Konsolidační pravidla vydaná mateřskou společností

Prvním krokem při sestavování konsolidované účetní závěrky, je odsouhlasení a sladění vylučovaných operací v rámci celého konsolidačního celku. Každá společnost musí najít a pojmenovat ty operace, které se děly se společnostmi zahrnutými do konsolidačního celku. Každá společnost si musí ve své účetní knize najít účetní zápisy, které souvisejí s každým

z podniků konsolidačního celku. Poté identifikuje zaúčtování tohoto účetního případu a zapíše tento případ sumárně za celý rok, vůči jedné společnosti do konsolidačního dotazníku. V praxi to znamená, že pokud máme v konsolidačním celku osm společností včetně mateřské, tak každá společnost vytváří v podstatě sedm konsolidačních dotazníků. Tedy například mateřská společnost ABC s.r.o. bude vytvářet konsolidační dotazník se společnostmi D, s.r.o., E, s.r.o., F spol. s r.o., G, s.r.o., H, s.r.o., J, s.r.o. a K, s.r.o. Jednotlivé společnosti si musí mezi sebou odsouhlasit jednak tyto účetní případy, dále pak si musí mezi sebou odsouhlasit vzájemný konečný stav pohledávek a závazků k datu účetní závěrky konsolidující společnosti. Je možné, že nastane taková situace, kdy např. společnost D, s.r.o. neobchodovala například se třemi společnostmi konsolidačního celku, a proto její dotazník vůči těmto společnostem zůstává nevyplněn. Naopak mateřská společnost je vůči všem svým dcerám ekonomicky aktivní, kromě společností J, s.r.o. a K, s.r.o., a to proto, že společnost J, s.r.o. byla založena až na konci roku 2013, své ekonomické aktivity započala až v roce 2014 a podíl ve společnosti K, s.r.o. byl zakoupen taktéž až na sklonku roku 2013.

3.7.1 Způsoby oceňování a odepisování majetku a závazků

Pro celý konsolidační celek jsou v konsolidačních pravidlech popsány způsoby oceňování a odepisování majetku a závazků. Jakým způsobem se oceňuje nakoupený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, finanční majetek, jaká cena bude uvedena v účetní knize u nakupovaných zásob. Je zde uvedeno, že peněžní prostředky a ceniny jsou oceněny nominální hodnotou a pohledávky, závazky a půjčky při jejich vzniku taktéž nominální hodnotou. Při nabytí pohledávky nebo závazku za úplatu nebo vkladem a při převzetí závazku jsou tyto oceněny pořizovací cenou.

Dlouhodobý hmotný majetek se ve společnostech konsolidačního celku odepisuje podle odpisových plánů jednotlivých společností, a to dle příslušného ustanovení Zákona o daních z příjmu. Odpisové plány jsou sestaveny v interních směrnících každé ÚJ, kde je bráno v potaz předpokládané opotřebení zařazeného majetku, které by mělo odpovídat běžným podmínkám jeho používání. Metoda daňového odepisování je plně v kompetenci jednotlivých ÚJ konsolidačního celku, jelikož je účinným nástrojem ovlivnění daňové povinnosti každé ÚJ.

U dlouhodobého hmotného majetku do výše pořizovací ceny 40.000,-- Kč se neprování časové rozlišení, účtuje se přímo do spotřeby. Je o něm vedena operativní evidence. Drob-

ný nehmotný majetek s pořizovací cenou do 60.000,-- Kč je účtován taktéž přímo do spotřeby a časově se nerozlišuje. O drobném nehmotném majetku je vedena operativní evidence.

V rámci konsolidačního celku se tento případ vyskytl, byl vyloučen zisk z prodeje dlouhodobého majetku u prodávající společnosti a upraveny odpisy a zůstatková hodnota u kupující společnosti.

Je důležité upozornit, že hranice významnosti pro vyloučení vzájemných dodávek je stanovena na 1 tis. Kč.

Mezi mateřskou společností a dceřinou společností D, s.r.o. v průběhu účetního období neproběhly transakce, které by se týkaly nákupu a prodeje dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku. Mezi těmito společnostmi se udály obchodní případy týkající se prodeje zboží a materiálu. Dceřiná společnost ve velké míře nakupuje od mateřské společnosti především služby, což je způsobeno tím, že mateřská společnost fakturuje pronájmy, energie, nakupuje služby pro celý holding a tyto následně přeúčtovává dceřiným společnostem.

Tabulka 6 Objem celkových vzájemných dodávek mezi matkou a dcerou za rok 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování)

Číslo účtu	Matka - ABC s.r.o.	Dcera – D, s.r.o.
311	43728	762
351	7	
321	762	43728
362		7
Celkem objem dodávek	44497	44497

V tabulce 6 jsou vyčísleny veškeré obchody, které mezi sebou uskutečnily mateřská společnost ABC s.r.o. a dceřiná D, s.r.o. podle syntetických účtů. Tato tabulka je prvním údajem vstupujícím do konsolidace, data mají spíše informativní charakter. Je evidentní, že drtivá většina transakcí se uskutečňuje na základě běžných dodavatelsko-odběratelských vztahů. Při vyčíslení objemu vzájemných dodávek jak mezi těmito dvěma společnostmi, tak i mezi zbývajícími společnostmi konsolidačního celku navzájem, nevznikaly žádné nesrovnalosti.

3.8 Způsob vyloučení vzájemných dodávek

V konsolidačních pravidlech je určeno, že mezi podniky konsolidačního celku budou vyloučeny objemy vzájemných dodávek, podle vyhlášených způsobů oceňování, a tyto vzájemné vyloučené dodávky budou zpracovány do účetního dokladu I.

Dále si rozebereme objem nákladů a výnosů mezi těmito dvěma podniky a následné zpracování do výše zmiňovaného účetního dokladu, který bude nedílnou součástí konsolidované účetní závěrky.

Jedná se o vyloučení vzájemných dodávek (služeb, zásob), které byly spotřebovány a nemají vliv na hospodářský výsledek konsolidačního celku, protože se vylučuje stejná výše nákladů i výnosů.

Tabulka 7 Objem celkových nákladů a výnosů mezi matkou a dcerou za rok 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování)

Číslo účtu	Matka – ABC s.r.o.	Dcera – D, s.r.o.
Výnosy		
602	26903	480
604	6512	35
642	0	114
648	3058	7
662	7	0
Náklady		
501	162	154
502	0	2603
504	0	6512
511	77	182
512	0	1
513	0	53
518	381	26822

538	0	14
548	16	132
562	0	7
Celkem	37116	37116

Z tabulky 7 je patrné, že částka vylučovaných nákladů i výnosů je stejná, jelikož musí být i při sestavování konsolidovaných výkazů zachován bilanční princip. Při sestavování dotazníku docházelo ke kolizím, a zaúčtování na účtech se muselo dohledávat ručně, což je velmi časově náročné. Nutno podotknout, že při účtování obchodů v rámci konsolidačního celku nebylo použito analytické evidence. Rozdíly vznikaly například, kdy mateřská společnost má zaúčtovaný výnos – prodej služeb na účtu 602, logicky by měla tuto částku mít zaúčtovanou dcera na účtu 518. Když se podíváme do tabulky, zjistíme, že částky u těchto dvou účtů nejsou shodné. Rozdíl mohl vzniknout tak, že služba je například spojená s pořízením materiálu, tím pádem vstupuje do ceny pořízení, dalším příkladem může být výnos u matky zaúčtovaný na účtu 648, dcera si tyto náklady rozděluje na jiné syntetické účty, které lépe vypovídají o charakteru nakoupených služeb.

Shodu najdeme u účtů 562 a 662, což jsou u dcery vyplacené úroky z půjčky, a u matky naopak výnos z finanční operace, z poskytnuté půjčky.

Základem sestavení účetního dokladu I. je právě výše uvedená tabulka 6. Z obrátové předvahy obou společností se vyloučí hodnoty, které jsou uvedeny v tabulce. Do konsolidované rozvahy a výsledovky budou vstupovat data obou společností, očištěná od těchto vzájemných transakcí, a toto odečtení proběhne právě na základě vytvořeného účetního dokladu I.

Ocenění majetku a závazků se upravuje o položky vyjadřující rizika, ztráty, znehodnocení. Tímto krokem naplňují společnosti konsolidačního celku každá ve svém účetnictví zásadu opatrnosti. Účetní opravné položky se tvoří k pohledávkám po zvážení a vyhodnocení všech informací o dlužnících a stavu pohledávky. Zde můžeme najít také určité nesrovnalosti v postupech účtování jednotlivých dceřiných společností. V konsolidačním celku zatím nenajdeme jednotný postup, který se týká tvorby rezerv a opravných položek. Zde každá společnost opět postupuje dle svých vnitřních směrnic.

3.9 Způsob vyloučení vzájemných pohledávek a závazků

Podíváme se na objem vyloučených závazků a pohledávek mezi společnostmi ABC s.r.o. a D, s.r.o. Tato operace rovněž nemá vliv na výši hospodářského výsledku, částky se vylučují z rozvahových (stavových) účtů.

Vzájemné pohledávky a závazky, v našem případě pouze mezi mateřskou a dceřinou společností, se vyloučí na základě vypracovaných dotazníků účetním dokladem II.

Tabulka 8 Objem vyloučených vzájemných pohledávek a závazků – konečné stavy k 31. 12. 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování)

Číslo účtu	Matka – ABC s.r.o.	Dcera – D, s.r.o.
311	16659	31
351	707	0
321	31	16659
361	0	700
362	0	7
Celkem	17397	17397

Výchozími daty pro vytvoření účetního dokladu II, který je součástí konsolidační závěrky jsou data uvedená v tabulce 8. Tímto účetním dokladem II vyloučíme z obrátových předvah společností jejich vzájemný stav pohledávek a závazků k datu účetní závěrky. Tyto hodnoty budou odečteny z rozvahových účtů, tím bude zajištěno, že v konsolidované rozvaze se neobjeví stav závazků a pohledávek mezi mateřskou a dceřinou společností.

Sestavování této tabulky bylo neméně náročné, jako vylučování vzájemných nákladů a výnosů. Jak je jasné z tabulky 8, mezi dceřinou společností a mateřskou při tomto procesu až tak velké problémy nevyvstaly. Z tabulky vyplývá, že mateřská společnost má na účtu pohledávky za ovládanou osobou zůstatek ve výši 707, kdežto dceřiná společnost má na ekvivalentním účtu ve své evidenci zůstatek pouze 700. Tato situace vznikla rozdílným rozhodnutím účetních, kdy v mateřské společnosti je na jednom účtu zaúčtována půjčka, včetně úroků, dceřiná společnost má půjčku i úroky k ní zaúčtovány každé zvlášť na syntetickém účtu.

V rámci celého konsolidačního celku bylo takových případů objeveno několik, bylo velmi pracné a časově náročné tyto vztahy dohledat. Opět mějme na paměti, že celý konsolidační celek nemá, zatím nijak ucelenou dalo by se říci koncepci, která by určovala, jak zaúčtovat obchodní případ, který se uskutečnil v rámci holdingu. Mateřská společnost není stoprocentně důsledná v zadávání a následné kontrole úkolů vůči ostatním dceřiným společnostem, co se týká povinnosti dceřiných společností poskytnout mateřské taková data, která by zjistila hladký průběh sestavování konsolidované účetní závěrky.

3.10 Úprava obrátových předvah

Po vyčíslení vylučovaných částek, tedy identifikování vzájemných vztahů mezi konsolidující a konsolidovanou účetní jednotkou (potažmo v celém konsolidačním celku), bylo přistoupeno, na základě účetního dokladu I a II, k sestavení obrátových předvah jednotlivých společností. Zde byly zaznamenány úpravy rozvahových a výsledkových účtů. Tyto konečné obrátové předvahy byly zásadním podkladem pro vytvoření obrátové předvahy celkové – konsolidované.

V případě, že bylo potřeba provést úpravu konsolidačního rozdílu a menšinových podílů, bylo tak učiněno zde, v tomto kroku. V našem rozebíraném případě mezi mateřskou společností ABC s.r.o. a dceřinou D, s.r.o. se tato operace neprováděla, jelikož mateřská společnost má v této rozebírané dceřině společnosti stoprocentní vlastnický podíl. Konečnou konsolidovanou rozvahu a výsledovku najdeme v příloze P I a P II.

3.11 Popis cílového stavu

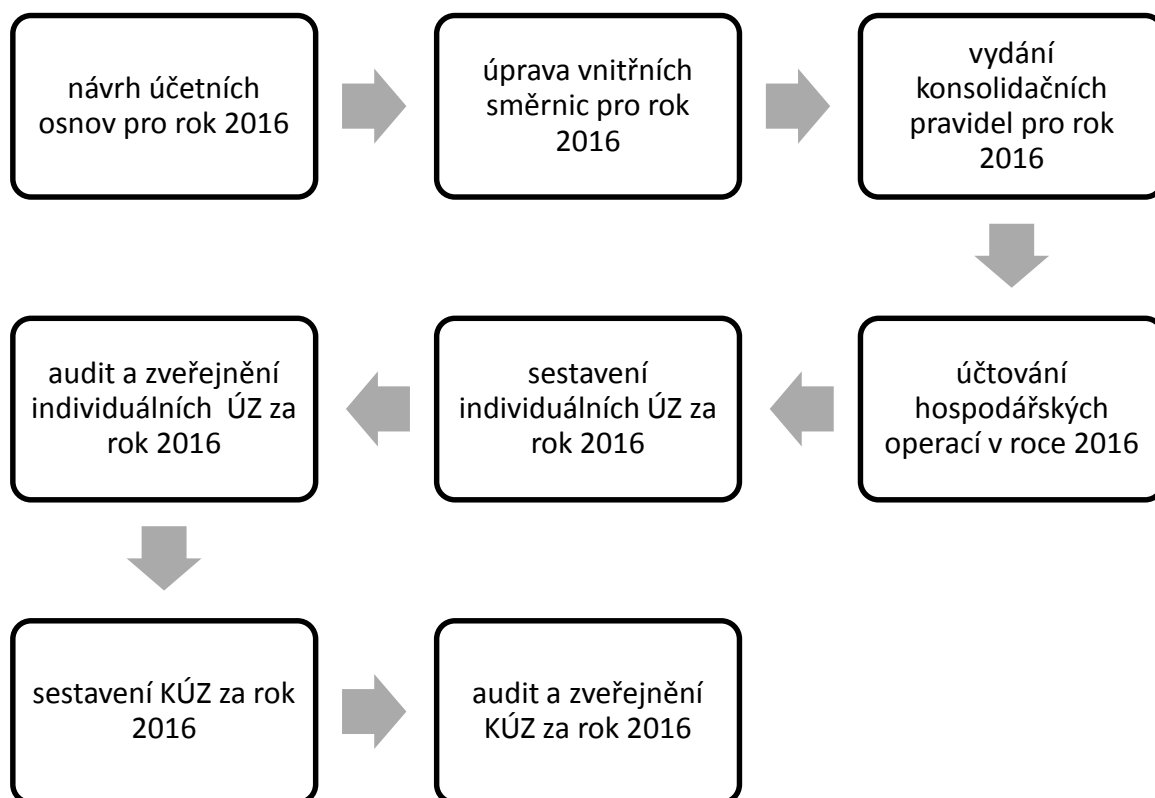
Cílem bakalářské práce je navrhnout mateřské společnosti taková opatření, aby proces sestavování konsolidované účetní závěrky za celou skupinu podniků probíhal hladce, aby jednotlivé činnosti na sebe časově navazovaly a nevznikaly zbytečné časové prodlevy.

Výše jsme si uvedli, jak proces probíhá, jaké vznikaly problémy. Zde bych chtěla nastínit takový stav procesu sestavování konsolidované účetní závěrky, který by se, řekněme, mohl blížit stavu ideálnímu.

Mateřská společnost by v této chvíli měla vydat konsolidační pravidla, která budou obsahovat závazné směrnice pro své dceřině společnosti, které se budou týkat jednak oceňování majetku a závazků, odepisování majetku, tvoření rezerv a opravných položek. Dále se domnívám, že bezproblémovému sestavení konsolidované účetní závěrky napomohla skutečnost, že účetní transakce mezi mateřskou a dceřinou společností a dceřinými společ-

nostmi navzájem byly účtovány na stejné syntetické a posléze i na analytické účty, tudíž bych jako první provedla úpravu účtových osnov všech společností v konsolidačním celku podle stejných pravidel. Toto opatření by mělo eliminovat problémy zmiňované při dohledávání vzájemných operací a vztahů uskutečněných v rámci celého konsolidačního celku.

Poté bych uvažovala o možnosti provést úpravy informačním systémem, který je používán v celém konsolidačním celku – všechny společnosti používají stejný informační systém QI. Je možné, že tento informační systém skýtá takové možnosti, které by mohly po jistých úpravách v tomto systému hodně napomoci sestavování konsolidované účetní závěrky. Více napoví následující harmonogram činností.



Obrázek 4 Schéma navrženého harmonogramu pro mateřskou společnost (vlastní zpracování)

Na obrázku 4 vidíme postup činností, tak, jak by měly na sebe navazovat a následovat, a to tak, že návrh účetních osnov by měl proběhnout do konce srpna roku 2015, dále by měla

následovat úprava vnitřních směrnic všech společností v konsolidačním celku, a to do termínu konce měsíce září 2015.

Nově vydaná konsolidační pravidla by měla být vydána do konce roku 2015, aby mohly všechny společnosti v již novém roce 2016 účtovat podle těchto vydaných pravidel a směrnic. V průběhu měsíce března až června by mělo proběhnout sestavení individuálních účetních závěrek všech společností, jejich následný audit a zveřejnění.

Posledním krokem v tomto harmonogramu je sestavení konsolidované účetní závěrky, její zhodnocení auditorem a zveřejnění v obchodním rejstříku.

Tento harmonogram je navržen až pro účtování v kalendářním roce 2016, rok 2015 je již pro úpravy v tak obsáhlém konsolidačním celku, troufám si tvrdit, nemožný.

4 ZHODNOCENÍ PROCESU KONSOLIDACE A DOPORUČENÍ

Mateřská společnost je konsolidující účetní jednotkou již od roku 2011, za rok 2013 měla povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku již potřetí v řadě. Dalo by se říci, že se sestavením konsolidované účetní závěrky má již jisté zkušenosti.

Celý konsolidační celek tvoří sedm dceřiných společností pod podstatným vlivem a jeden podnik přidružený. Konsolidovaná účetní závěrka byla sestavována ekonomkou celého holdingu a to na základě dat z jednotlivých účetních závěrek dceřiných společností. Každá dceřiná společnost má své zaměstnance, kteří jsou odpovědní za své účetní agendy a za sestavení své individuální účetní závěrky. Tyto dceřiné společnosti měly poskytnout data do konsolidované účetní závěrky dle vydaných konsolidačních pravidel mateřskou společností.

Při analýze postupů sestavování konsolidované účetní závěrky bylo zjištěno, že vydaná konsolidační pravidla nejsou důsledně dodržována. Proto při zpracování účetních dokladů vstupujících do konsolidované obrátové předvahy docházelo k problémům a celkem velkým časovým prodlevám. Jak již bylo popsáno výše, v některých případech bylo velmi obtížné určit a následně pak vyčíslit vzájemné vztahy, vzájemně vylučované položky. Je sice nesporným faktem, že všechny dceřiné společnosti jsou účetními jednotkami, které mají zachovanou svou právní subjektivitu, mají tedy právo volby při určení si svých metod účtování, jakým způsobem budou tvořit opravné položky, či určení účetních a daňových odpisů při účtování o majetku. Na druhou stranu je nutné si uvědomit, že mateřská společnost v těchto podnicích vlastní v mnoha případech podíly stoprocentní, tedy má jasné právo rozhodovat i o vnitřních účetních směrnících u té které účetní jednotky. Tyto společnosti by se měly podřídit a vést své účetnictví dle vydaných konsolidačních pravidel, která vydala mateřská společnost.

Je velmi obtížné měnit například účetní osnovu v průběhu kalendářního roku, tady tento krok bych určitě nedoporučovala.

Mateřskou společností by mělo být nařízeno upravení účtových osnov a vnitřních účetních směrnic, a to pro účtování již v roce 2016, na základě tohoto by měla být zpracovaná podrobná konsolidační pravidla.

4.1 Návrh konsolidačních pravidel

Způsoby oceňování majetku a závazků a jejich odepisování

- Nakoupený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami,
- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady,
- cenné papíry a majetkové účasti se oceňují pořizovacími cenami,
- nakupované zásoby jsou oceňovány cenou pořízení a jejich úbytky se oceňují cenou zjištěnou aritmetickým váženým průměrem, pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na jejich pořízení, včetně nákladů s pořízením souvisejících,
- peněžní prostředky a ceniny se oceňují nominální hodnotou,
- pohledávky a závazky při jejich vzniku se oceňují nominální hodnotou, při nabytí za úplatu nebo vkladem a při převzetí závazku se oceňují pořizovací cenou, půjčky se oceňují nominální hodnotou,
- oceněný majetek a závazky se upravuje o položky vyjadřující rizika, ztráty a znehodnocení a to tvorbou rezerv a opravných položek,
- dlouhodobý nehmotný majetek je odepisován do nákladů dle příslušných ustanovení Zákona o dani z příjmu,
- odpisový plán účetních odpisů hmotného a nehmotného majetku je sestaven dle interních účetních směrnic, kde se bude vycházet z předpokládaného opotřebení zařazovaného majetku, tak aby odpovídal běžným podmínkám jeho používání, zvolená metoda daňových odpisů bude v kompetenci účetní jednotky, po dohodě s mateřskou společností, a to vzhledem ke skutečnosti, že tato volba je zákonným nástrojem ovlivnění daňové povinnosti každé účetní jednotky,
- drobný dlouhodobý hmotný majetek do pořizovací ceny 40.000,- Kč, a drobný dlouhodobý nehmotný majetek do pořizovací ceny 60.000,- Kč je účtován přímo do spotřeby, je o něm vedena operativní evidence,
- účetní osnovy jednotlivých společností budou upraveny tak, aby vzájemné hospodářské operace v rámci konsolidačního celku byly účtovány na příslušné syntetické účty, těmto bude přiřazena odpovídající analytická evidence, tato skutečnost by měla být důsledně dodržována a kontrolována.

Postupy při konsolidaci

- Konsolidace se bude provádět systémem nepřímé konsolidace – po dílčích konsolidačních celcích,

- plná konsolidační metoda bude použita u dceřiných společností, kde má mateřská společnost rozhodující podíl na vlastním kapitálu, u podniku pod společným vlivem bude použita metoda poměrné konsolidace,
- účetní jednotky sestaví svou individuální účetní závěrku v plném rozsahu a účetní závěrky budou ověřené auditorem, i když jim ze zákona tato povinnost nevznikla,
- metoda plné konsolidace bude zahrnovat všechny položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát konsolidovaných účetních jednotek v plné výši, po jejich případném vyloučení a úpravách, metoda poměrné konsolidace zahrnuje tyto položky tak, aby do konsolidované účetní závěrky vstoupily tyto položky pouze v poměrných hodnotách podle podílu na vlastním kapitálu.

Vydáním takovýchto konsolidačních pravidel by byl celý proces sestavování konsolidované účetní závěrky dle mého názoru do jisté míry zjednodušen a zrychlen. Tomuto cílovému stavu nahrává i skutečnost, že celý konsolidační celek používá pro zpracování svých účetních agend stejný informační systém. Pokud by to bylo možné, upustila bych od praxe, kdy mateřská společnost nakupuje určité služby pro celý holding, které následně svým dceřiným společností přeúčtovává. Tímto by se měla příprava sestavení konsolidované účetní závěrky přinejmenším zjednodušit.

ZÁVĚR

Účelem konsolidované účetní závěrky je podat uživatelům těchto informací ucelený pohled na hospodaření skupiny podniků, tak, jakoby se jednalo o účetní závěrku jediné firmy. V konsolidované účetní závěrce se neúčtuje o žádných hospodářských operacích, sestavují se pouze konsolidovaná rozvaha a konsolidovaný výkaz zisku a ztráty.

Cílem této bakalářské práce bylo provést analýzu postupů při sestavování konsolidované účetní závěrky v mateřské společnosti ABC s.r.o. za rok 2013. Konsolidační celek zde tvoří kromě mateřské společnosti sedm dceřiných a jedna společnost přidružená. Konsolidovaná účetní závěrky se v této mateřské společnosti sestavovala již potřetí v řadě, ve zmiňované skupině podniků se uplatňuje přímý systém konsolidace.

V teoretické části je rozebrána legislativní úprava individuální a poté i konsolidované účetní závěrky. Za jakých podmínek se sestavuje konsolidační celek, že je povinné pro mateřskou společnost mít konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem.

V praktické části práce analyticky rozebírá postup sestavení konsolidované účetní závěrky, zaměřuje se na náročné vylučování a identifikování vzájemných vztahů a to zejména mezi mateřskou a jednou vybranou dceřinou společností. Již hlouběji neřeší vylučování vztahů vzájemně mezi společnostmi napříč celým konsolidačním celkem. Tyto vztahy se v konsolidované účetní závěrce vylučují proto, že kdyby celý konsolidační celek tvořil jednu jedinou společnost, tyto operace by nikdy nenastaly.

V závěrečných doporučeních pro mateřskou společnost je navrženo, aby na základě rozhodnutí mateřské společnosti, si účetní jednotky patřící do konsolidačního celku upravily své účetní osnovy a zavedly analytické účty pro účtování svých vzájemných hospodářských operací a také své vnitřní účetní předpisy, dle kterých vedou svá účetnictví. Tímto krokem by se měl celý proces sestavování konsolidované účetní závěrky zjednodušit a také zrychlit.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále: měsíčník pro účetní, auditory, daňové odborníky a mzdové účetní. Praha: Poradce podnikatele, 2014, XV., 4/2014. ISSN 1214-522x.

HARNA, Lubomír. *Konsolidovaná účetní závěrka - komentář: kvalifikovaný výklad změn, platných od roku 2002 na základě opatření MF.* 1. vyd. Praha: Bilance, 2002, 105 s. ISBN 9788086371313.

IFRS explained. London: BPP Learning Media, 2010. ISBN 978-075-1785-456.

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities: IFRS for SMEs. 2009. London: International Accounting Standards Board, 3 v. ISBN 19070261933.

LOJA, Radka. 2002. *Konsolidovaná účetní závěrka - příručka: příručka pro sestavování v souladu s Mezinárodními účetními standardy a českými předpisy.* 1. vyd. Praha: Bilance, 139 s. ISBN 80-863-7130-1.

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

RYNEŠ, Petr. 2013. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ...* 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, sv. Účetnictví (ANAG). ISBN 808637131x.

STROUHAL, Jiří. 2011. *Účetní závěrka.* 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 304 s. Téma. ISBN 978-807-3576-929.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. 2013. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví.* 1. vyd. Praha: Grada, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.

VOMÁČKOVÁ, Hana. 2005. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí: (vyšší účetnictví).* 3. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 508 s. ISBN 80-727-3127-0.

ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. 2013. *Konsolidace účetních výkazů: principy a praktické aplikace.* 1. vyd. Praha: Ekopress, 434 s. ISBN 978-80-86929-95-8.

Internetové zdroje

ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb., , kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In *Sbírka zákonů ČR*, ročník 2002, částka 174. Dostupné na: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>> [cit. 2015-04-04]. ISSN 1211-1244

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In *Sbírka zákonů ČR*, ročník 1991, částka 107. Dostupné na: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>> [cit. 2014-04-08]. ISSN 1211-1244

DASHÖFER HOLDING, LTD, A VERLAG DASHÖFER, NAKLADATELSTVÍ, SPOL. S R.O. *Konsolidační celek a míra vlivu versus velikost podílu* [online]. © 1997 - 2015. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/konsolidacni-celek-a-mira-vlivu-versus-velikost-podilu-ucasti-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EudJomO667BOqCc3IOAyRYmkukZUzLWmsA/?ammd=1>

DASHÖFER HOLDING, LTD, A VERLAG DASHÖFER, NAKLADATELSTVÍ, SPOL. S R.O. *Konsolidační pravidla* [online]. © 1997 - 2015. [cit. 2015-04-15]. Dostupné z: http://www.du.cz/33/konsolidacni-pravidla-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EudJomO667BOqCc3IOAyRYIZwRYsMFH_3w/?query=konsolida%E8n%ED%20pravidla&serp=1

DASHÖFER HOLDING, LTD, A VERLAG DASHÖFER, NAKLADATELSTVÍ, SPOL. S R.O. *Obecné metody pro podnikové kombinace a metody pro sestavení konsolidované účetní závěrky* [online]. © 1997 - 2015. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/obecne-metody-pro-podnikove-kombinace-a-metody-pro-sestaveni-konsolidovane-ucetni-zaverky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EudJomO667BOqCc3IOAyRYlrJfTGJxQrnQ/?ammd=1>

Další zdroje

Účetní závěrka společnosti ABC s.r.o. za rok 2013

Účetní závěrka společnosti D, s.r.o. za rok 2013

Konsolidační pravidla mateřské společnosti ABC s.r.o. pro rok 2013

Konsolidovaná účetní závěrka společnosti ABC s.r.o. za rok 2013

Zpráva nezávislého auditora o ověření konsolidované účetní závěrky za rok 2013

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
ÚJ	Účetní jednotka
VyhlZÚ	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
ČÚS	České účetní standardy
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
QI	Informační systém
IFRS	Standardy mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Druhy účetních závěrek (vlastní zpracování).....	14
Obrázek 2 Ukázka přímého a nepřímého vlivu (vlastní zpracování)	25
Obrázek 3 Schéma konsolidačního celku (vlastní zpracování)	39
Obrázek 4 Schéma navrženého harmonogramu pro mateřskou společnost (vlastní zpracování)	50

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Výchozí rozvahy matky a dcery pro příklad konsolidace (vlastní zpracování).....	29
Tabulka 2 Příklad plné metody – rozvaha po konsolidaci – 100% podíl matky (vlastní zpracování).....	29
Tabulka 3 Příklad plné metody – rozvaha po konsolidaci – 50% podíl matky (vlastní zpracování).....	30
Tabulka 4 Rok zahrnutí dceřiných společností do konsolidačního celku (vlastní zpracování).....	39
Tabulka 5 Objem vzájemných dodávek mezi mateřskou společností a dceřinými společnostmi celkem za rok 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování).....	43
Tabulka 6 Objem celkových vzájemných dodávek mezi matkou a dcerou za rok 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování).....	45
Tabulka 7 Objem celkových nákladů a výnosů mezi matkou a dcerou za rok 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování).....	46
Tabulka 8 Objem vyloučených vzájemných pohledávek a závazků – konečné stavy k 31. 12. 2013, v tis. Kč (vlastní zpracování).....	48

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Rozvaha společnosti ABC s.r.o. k 31. 12. 2013

Příloha P II: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC s.r.o. k 31. 12. 2013

Příloha P III: Rozvaha společnosti D, s.r.o. k 31. 12. 2013

Příloha P IV: Výkaz zisku a ztráty společnosti D, s.r.o. k 31. 12. 2013

Příloha P V: Konsolidovaná rozvaha společnosti ABC s.r.o. k 31. 12. 2013

Příloha P VI: Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty ABC s.r.o. k 31. 12. 2013

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI ABC S.R.O. K 31. 12. 2013

Identifikační číslo společnosti
IČO: 000 000 000

Období: 1.1.2013 - 31.12.2013

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2013 (v celých tisících Kč)

Podle účetní závěrky společnosti
a podle přílohy účetní závěrky

IČO:

Označení	AKTIVA	Čís.	Běžné účty účtů			Minimální účty účtů
			Brutto	Korekce	Netto	
A	C	K	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	1	354 111	-154 285	209 826	397 033
B.	Dlouhodobý majetek	20	498 588	-253 320	245 268	338 230
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	30	1 813	-1 207	606	351
B.I.1.	3. Software	33	1 288	-883	405	351
B.I.2.	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	36	525	-324	201	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	40	496 775	-252 113	244 662	338 480
B.II.1.	Pozemky	41	46 729	0	46 729	43 656
B.II.2.	2. Invenář	42	108 485	-40 854	67 631	182 120
B.II.3.	3. Strojírenské stroje a zařízení	43	154 850	-111 127	43 723	91 547
B.II.4.	7. Samozodbytný dlouhodobý hmotný majetek	47	28 121	-37	28 084	8 523
B.II.5.	Dlouhodobý finanční majetek	80	35 927	0	35 927	27 808
B.II.5.1.	Pořadky - cizoměnové účty	81	35 927	0	35 927	27 808
C.	Oběžná aktiva	60	54 116	-970	53 146	55 838
C.I.	Zásoby	70	720	0	720	626
C.I.1.	Matériál	71	683	0	683	674
C.I.2.	5. Dílčí	78	37	0	37	352
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	80	13 567	0	13 567	3 187
C.II.1.	2. Pohledávky - vkladní nebo vkladový účty	82	13 567	0	13 567	3 187
C.III.	Krátkodobé pohledávky	90	37 085	-870	36 215	18 589
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	91	21 881	-970	20 911	16 215
C.III.2.	2. Pohledávky - vkladní nebo vkladový účty	92	6 853	0	6 853	1 167
C.III.3.	6. Ostatní krátkodobé pohledávky	96	451	0	451	204
C.III.4.	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	97	40	0	40	491
C.III.5.	8. Ostatní účty aktivní	98	180	0	180	0
C.III.6.	9. Jiné pohledávky	99	2 184	0	2 184	388
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	100	2 823	0	2 823	13 245
C.IV.1.	Pořadky	101	752	0	752	241
C.IV.2.	2. Účty v bankách	102	2 071	0	2 071	13 005
D.I.	Časové majetky	110	1 037	0	1 037	1 030
D.I.1.	Pohledávky příslušné osobám	111	880	0	880	1 016

Stanovení a	AKTIVA b	Cislo c	Běžné účetní období			Minulé účetní období d
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
3.	Příjem z přech. období	113	155	0	155	0

Operační	PASIVA	Cs	Stav v běžném účet. období	Stav v měsíci účet. období
a	b	c	d	e
	PASIVA CELKEM	200	209 846	203 043
A.	Vlastní kapitál	210	286 341	289 504
A.1	Základní kapitál	220	1 000	1 000
A.1.1	Základní kapitál	221	1 000	1 000
A.2	Kapitálové fondy	230	39 445	35 320
2.	Ostatní kapitálové fondy	232	4 751	4 751
3.	Dotace z rozpočtu z přecenění majetku a závazků	233	34 694	26 575
A.3	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	240	144	150
A.3.1	Zálohy na ostatní fondy a nedělitelný fond	241	100	100
2.	Dotace a ostatní fondy	242	44	50
A.4	Výsledek hospodářství minulých let	250	236 492	196 026
A.4.1	Samostatný výsledek minulých let	251	237 027	196 466
2.	Jiný výsledek hospodářství minulých let	252	-535	0
A.5	Výsledek hospodářství účtového období (v r.)	260	9 450	60 542
B.	Čistý zápis	270	113 149	122 907
B.1	Rezervy	280	309	1 428
4.	Ostatní rezervy	284	305	1 428
B.2	Dědičské závazky	290	43 020	23 420
B.2.1	Závazky z obchodních vztahů	291	2 089	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	294	10 900	10 000
6.	Výsledek likvidace	296	13 000	0
9.	Jiné závazky	299	6 703	2 228
10.	Ostatné zápisné závazky	300	11 226	11 192
B.3	Výsledek závazky	310	12 634	26 126
B.3.1	Závazky z obchodních vztahů	311	9 910	17 067
3.	Závazky - pohledby vůči	312	0	37
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	314	932	14 432
5.	Závazky k zaměstnancům	315	323	408
6.	Závazky ze smloubového zabezpečení a smloubového pojištění	316	203	235
7.	Daň - ostatní závazky z daní	317	346	410
8.	Kvotované přijaté zálohy	318	418	1 859
10.	Drobné účty partnerů	320	504	441

Okrajeno	PASIVA	Čís.	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	d	e
11	Úvěr závazky	321	5 200	1 220
B.V.	Bankovní úvěry a výpomoci	330	55 988	61 750
B.V.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	331	54 652	54 700
2	Podlečtené bankovní úvěry	332	1 334	2 914
3	Výkonnostní finanční výpomoci	333	0	4 085
C.1.	Číslova účty	340	150	612
C.1.1.	výnosy z příjmů z obch.	341	150	550
2.	výnosy z příjmů z obch.	342	0	52

Sestaveno dne:

21.4.2014

Příslušná forma účtů:

Společnost s ručením omezeným

Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky
nebo podobný záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

Předáný podpis:

správa a pronájem nemovitosti

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI ABC S.R.O. K 31. 12. 2013

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v plném rozsahu
ke dni 31. 12. 2013
(v celých tisících Kč)

IČO

Označení	TEXT	Číslo	Skutečnost v účetním období	
			podrobením 1	rozšířením 2
A	B	C		
I.	Těžba za prodej zboží	1	12 278	47 480
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	9 200	39 633
+	Dědičnou marži	3	3 076	7 827
II.	Výnosy	4	55 820	56 407
II.1.	Těžba za prodej vlastních výrobních a služeb	5	55 820	55 932
	Základová	7	6	415
B.	Výkoupná společnost	8	21 487	23 728
B.1.	Společná vlastnická a vnitřní	9	5 709	5 837
B.2.	Služby	10	15 778	17 891
+	Příspěvek fondem	11	37 411	46 506
C.	Dědiční náklady	12	8 697	8 022
C.1.	Mákové náklady	13	6 472	6 893
C.3.	Nevratná na straně poskytovatele a zbytek rozlišení	15	1 943	1 921
C.4.	Sociální náklady	16	283	189
D.	Daně a poplatky	17	1 651	1 315
E.	Úpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	19 734	21 039
III.	Těžba z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů	19	2 023	12 225
III.1.	Těžba z prodeje dlouhodobého majetku	20	1 747	4 895
	Těžba z prodeje materiálů	21	276	7 680
F.	Zostatková cena podrobeného dlouhodobého majetku a materiálů	22	2 046	2 151
F.1.	Zostatková cena podrobeného dlouhodobého majetku	23	2 046	2 355
F.2.	Prodeje materiálů	24	0	834
G.	Změna slavných výnosů z opravných položek a provizní nákladů a kompenzací nákladů přílohou (zoboh) (-/+)	25	-2 217	2 371
IV.	Dědiční provozní výnosy	26	6 862	33 882
H.	Dědiční provozní náklady	27	3 412	29 819
+	Provozní výsledek hospodaření	30	12 969	28 256
VI.	Těžba z prodeje cizích papírů a podílů	31	1 047	9 000
J.	Prodeje cizích papírů a podílů	32	1 000	90
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	700	20 000

Uspořádání a	TEXT b	Číslo c	Skupenství v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VII.	Výnosy z prodeje v měnitelných rozvahách a v účetních jednotkách pod osobitným zvládním	34	700	20 000
X.	Výnosové úsky	42	1 416	213
XI.	Nákladové úsky	43	3 593	4 253
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	101	194
O.	Ostatní finanční náklady	45	268	724
-	Finanční výsledek/hospodářství	46	-1 617	23 874
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	49	1 852	2 788
Q1.	- splatná	50	1 816	2 916
Z.	odložení	51	36	872
**	Výsledek hospodářství za běžnou činnost	52	6 450	40 342
***	Výsledek hospodářství za účetní období (+/-)	60	6 450	40 342
****	Výsledek hospodářství - splatná zřeknutí (+/-) (Z 30 + 45 + 51 - 54)	81	11 342	44 130

Sestaveno dne: 21.4.2014	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky: Společnost s ručením omezeným	Právní forma podnikání: Správa a pronájem nemovitosti

PŘÍLOHA P III: ROZVAHA SPOLEČNOSTI D, S.R.O. K 31. 12. 2013

Obchodní závazný výčet
informací uvedený na vyhlášce
MF 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doloží
lobení závěreku souhlasně
s doúčtem daněového přiznání
za daně z příjmů

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

ROZVAHA v plném rozsahu

ke dni 31.12.2013

(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání (kód a ze ně bydliště)

Rok	Měsíc	Číslo
2013	12	31

Označení	AKTIVA	Řádek	Běžné účetní období			Mínulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	95803	-4378	91425	88918
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	28760	-4375	24385	16719
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	558	-389	169	354
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	558	-389	169	354
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	28202	-3986	24216	16365
B. II. 1.	Pozemky	014				
2.	Stavby	015				
3.	Samostatně movité věci a soubory movitých věcí	016	28202	-3986	24216	16361
4.	Pěstelské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				4
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023				
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná osoba nebo ovládaná osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý fin. maj.	030				

730 © Atlas Galerii s.r.o. 2013

Označení	AKTIVA	Řádek	Běžné účetní období			Mínulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
a	b	c				
C.	Oběžná aktiva	031	66631	-3	66628	71803
C. I.	Zásoby	032	32138		32138	24637
C. I. 1.	Materiál	033	662		662	872
2.	Nedokončená výroba a polořady	034				
3.	Výrobky	035				
4.	Mladé a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	2		2	2
5.	Zůlží	037	31474		31474	23763
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	30		30	30
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládaní nebo ovládající osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	30		30	30
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	32960	-3	32957	44541
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	29939	-3	29936	39891
2.	Pohledávky - ovládaní nebo ovládající osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení	052	35		35	
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stáň - daňové pohledávky	054	2416		2416	3788
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	18		18	23
8.	Dohadné účty aktivní	056	217		217	805
9.	Jiné pohledávky	057	335		335	34
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	1503		1503	2595
C. IV. 1.	Peníze	059	1138		1138	1806
2.	Účty v bankách	060	365		365	789
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení	063	412		412	396
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	412		412	396
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Průjmy příštích období	066				

Gzračování a	PASIVA b	Řádek c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM	062	91425	88918
A.	Vlastní kapitál	068	7452	6096
A. I.	Základní kapitál	069	200	200
A. I. 1.	Základní kapitál	070	200	200
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	079		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	080	89	
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	10	
	2. Statutární a ostatní fondy	082	79	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	083	5005	-186
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	5315	44
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	085	-230	-230
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	2078	6082
B.	Čistá zdroje	088	83938	82814
B. I.	Rezervy	089	561	1401
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
	3. Rezerva na daň z příjmů	092		766
	4. Ostatní rezervy	093	561	635
B. II.	Dlouhodobé závazky	094	1173	602
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	095		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládaná osoba	096		
	3. Závazky - podstatný vliv	097		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
	6. Vydané dluhopisy	100		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	101		
	8. Dohadné účty pasivní	102		
	9. Jiné závazky	103		
	10. Odložený daňový závazek	104	1173	602

Označení a	P A S I V A b	Řádek c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
B. II.	Krátkodobé závazky	105	38831	40379
B. II. 1.	Závazky z obchodního styku	106	34582	37522
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107	700	
3.	Závazky - podstatný vliv	108	7	
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109	45	183
5.	Závazky k zaměstnancům	110	1394	1476
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	813	954
7.	Stěh - daňové závazky a dotace	112	159	244
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	113	1131	
9.	Vydané dluhopisy	114		
10.	Dohadné účty pasivní	115		
11.	Jiné závazky	116		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	117	43373	40432
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118	14718	8677
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	119	28655	31755
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I.	Časové rozlišení	121	35	8
C. I. 1.	Výstaje příštích období	122	35	8
2.	Výnosy příštích období	123		

Sestaveno dne: 30.4.2014		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky: S.L.O.	Přednět podnikání: nakládání s odpady	Pozn.	

PŘÍLOHA IV: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI D, S.R.O. K 31. 12. 2013

Obsahuje závazný výčet informací uvedený ve vyhlášce MF 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doloží účetní závěrku současně s doručením daňového priznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni 31.12.2013

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	Číslo
2013	12	31

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání (liší-li se od bydliště)

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	403872	466224
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	310728	354993
+	Obchodní marže	03	93144	111231
II.	Výkony	04	15571	20303
I. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	14830	19862
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3	Aktivace	07	741	441
B.	Výkonová spotřeba	08	67250	82691
B. 1	Spotřeba materiálů a energie	09	18224	26389
2	Služby	10	49026	56302
+	Přidaná hodnota	11	41465	48843
C.	Osobní náklady	12	31713	38648
C. 1	Mzdové náklady	13	22891	27650
2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	7765	9423
4	Sociální náklady	16	1057	1575
D.	Dane a poplatky	17	61	51
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	3397	1151
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	2393	3601
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1463	88
2	Tržby z prodeje materiálu	21	930	3513
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	2228	3279
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	1371	78
2.	Prodaný materiál	24	857	3281
G.	Změna stavu rezerv a opr. pol. v prov. oblasti a komplex. NPO	25	-72	635
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1507	2938
H.	Ostatní provozní náklady	27	1707	1860
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodářství	30	6331	9758



PŘÍLOHA P V: KONSOLIDOVANÁ ROZVAHA SPOLEČNOSTI ABC S.R.O. K 31. 12. 2013

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		konsolidovaná ROZVAHA (BILANCE)			Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 31. prosince 2013 (v celých tisících Kč)				
		IČ			Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
označ	AKTIVA	řad	Běžné účetní období			Minulé úč.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	období 4
a	b	c				
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	732 383	189 729	543 072	496 912
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23+31)	003	585 639	187 651	398 406	372 365
B I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	5 392	3 262	2 130	1 971
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005			0	
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
3	Software	007	2 020	1 393	627	748
4	Ocenitelná práva	008	2 547	1 518	1 029	1 223
5	Goodwill	009			0	
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	314	314	0	
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	511	37	474	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	582 716	184 180	398 536	371 276
B. II. 1	Pozemky	014	59 437		59 437	57 207
2	Stavby	015	223 865	45 913	177 952	176 817
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	272 801	138 112	134 689	127 740
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017			0	0
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	0
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	0
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	25 268	155	25 113	8 644
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	1 345		1 345	868
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	0
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	0
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	0
4	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027			0	0
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	0
6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	0
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	0
B. IV. 1	Záporný konsolidační rozdíl	031	-2 469	209	-2 260	-882

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 33 + 40 + 49 + 59)	032	144 510	2 078	142 432	122 715
C. I.	Zásoby (ř.34 až 39)	033	44 423	0	44 423	30 801
C. I. 1	Materiál	034	2 464		2 464	1 805
	Nedokončená výroba a polotovary	035	1 352		1 352	0
	Výrobky	036	8 699		8 699	3 248
	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	037	2		2	0
	Zboží	038	31 906		31 906	25 748
	Poskytnuté zálohy na zásoby	039			0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 41 až 48)	040	0	0	0	0
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	041			0	0
	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	042			0	0
	Pohledávky - podstatný vliv	043			0	0
	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	044			0	0
	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	045			0	0
	Dohadné účty aktivní	046			0	0
	Jiné pohledávky	047			0	0
	Odložená daňová pohledávka	048			0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 58)	049	89 056	2 078	86 978	70 680
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	050	70 221	2 078	68 143	60 449
	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	051			0	0
	Pohledávky - podstatný vliv	052			0	0
	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	053	3 105		3 105	2 056
	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	054			0	0
	Stát - daňové pohledávky	055	4 450		4 450	4 144
	Krátkodobé poskytnuté zálohy	056	855		855	825
	Dohadné účty aktivní	057	397		397	805
	Jiné pohledávky	058	10 028		10 028	2 401
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 60 až 63)	059	11 031	0	11 031	21 234
C. IV. 1	Peníze	060	3 041		3 041	2 162
	Účty v bankách	061	7 990		7 990	19 072
	Krátkodobý cenné papíry a podíly	062			0	0
	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	063			0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 65 až 67)	064	2 234	0	2 234	1 832
D. I. 1	Náklady příštích období	065	2 079		2 079	1 832
	Komplexní náklady příštích období	066			0	0
	Příjmy příštích období	067	155		155	0

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 69 + 87 + 120)	068	543 072	496 912
A.	Vlastní kapitál (ř. 70 + 74 + 80 + 83 + 86)	069	282 664	264 352
A. I.	Základní kapitál (ř. 71 až 73)	070	1 000	1 000
1	Základní.kapitál	071	1 000	1 000
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	072	0	0
3	Změny základního kapitálu	073	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 75 až 78)	074	4 751	4 751
A. II. 1	Emisní ážio	075	0	0
2	Ostatní kapitálové fondy	076	4 751	4 751
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	077	0	0
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	078	0	0
5	Rozdíly z přeměn společností	079	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	457	150
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	334	100
2	Statutární a ostatní fondy	082	123	50
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 až 86)	083	258 588	206 575
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	084	261 196	208 997
2	Neuhrazená ztráta minulých let	085	-1 868	-2 422
3	Jiný hospodářský výsledek	086	-740	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 70 + 74 + 80 + 83 + 88 + 121)/	087	17 868	51 876
B.	Cizí zdroje (ř. 90 + 95 + 106 + 118)	088	251 249	227 275
B. I.	Rezervy (ř. 91 až 94)	089	1 183	3 408
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090	0	0
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	091	0	0
3	Rezerva na daň z příjmů	092	0	0
4	Ostatní rezervy	093	1 183	3 408
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	094	37 524	27 106
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	095	0	0
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	097	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098	12 977	10 000
5	Dlouhodobě přijaté zálohy	099	0	0
6	Vydané dluhopisy	100	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	101	0	0
8	Dohadné účty pasivní	102	0	0
9	Jiné závazky	103	10 942	4 583
10	Odložený daňový závazek	104	13 605	12 523

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	83 723	71 586
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	106	56 365	45 838
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107	0	37
3	Závazky - podstatný vliv	108	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109	192	13 952
5	Závazky k zaměstnancům	110	3 551	2 939
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	2 096	1 817
7	Stát - daňové závazky a dotace	112	0	0
8	Krátkodobé přijaté zálohy	113	1 549	1 850
9	Vydané dluhopisy	114	13 000	0
10	Dohadné účty pasivní	115	4 979	3 651
11	Jiné závazky	116	1 991	1 502
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117	128 819	125 175
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	118	90 561	83 010
2	Krátkodobé bankovní úvěry	119	38 258	41 204
3	Krátkodobé finanční výpomoci	120	0	961
C. I.	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	121	381	1 257
C. I. 1	Výdaje příštích období	122	235	928
2	Výnosy příštích období	123	146	329
D. I.	Menšinové podíly (ř. 125 až 129)	124	8 778	4 028
D. I. 1	Menšinový základní kapitál	125	116	116
2	Menšinové kapitálové fondy	126	490	490
3	Menšinový rezervní fond a fondy ze zisku	127	143	0
4	Menšinový HV minulých let	128	7 374	3 422
5	Menšinový HV běžného období	129	655	0

Okamžik sestavení:	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky.	Popisový záznam statutárního orgánu.
22.10.2014		

13.11.2014

4 te 1

PŘÍLOHA VI: KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ABC S.R.O. K 31. 12. 2013

Zpracováno v souladu s
vyhláškou č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších
předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT

ke dni 31. prosince 2013

(v celých tisících Kč)

KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA


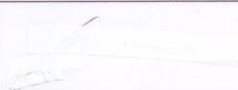
IČ

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání
účetní jednotky

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	425 437	485 367
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	317 832	360 303
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	107 605	125 064
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	214 989	137 373
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	202 992	134 363
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	6 799	-1 569
3	Aktivace	07	5 198	4 579
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	188 021	128 859
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	68 725	53 583
B. 2	Služby	10	119 296	75 276
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	134 573	133 578
C.	Osobní náklady	12	71 394	66 252
C. 1	Mzdové náklady	13	51 775	46 184
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	1 589
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	17 274	16 082
C. 4	Sociální náklady	16	2 345	2 397
D.	Daně a poplatky	17	2 250	1 612
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	33 036	28 199
E. I.	Rozpuštění konsolidačního rozdílu	18.1	-123	-47
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	3 173	8 900
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	2 139	5 537
2	Tržby z prodeje materiálu	21	1 034	3 363
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	3 339	8 693
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	2 427	4 611
F. 2	Prodaný materiál	24	912	4 082
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-2 497	1 935
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	10 257	32 708
H.	Ostatní provozní náklady	27	9 537	32 384
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Konsolidovaný provozní výsledek hospodaření ((ř.11-12-17-18+19-22-25+28-27+(-28))-(-29))	30	31 067	36 158

Dznačen a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	1 047	9 000
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	1 000	50
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	22 344
VII 1	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	22 344
VII 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	599	87
N.	Nákladové úroky	43	6 709	7 500
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	2 040	951
O.	Ostatní finanční náklady	45	4 129	2 684
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Konsolidovaný finanční výsledek hospodaření <i>(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))</i>	48	-8 152	22 148
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	4 392	6 430
Q. 1	-splatná	50	3 642	4 536
Q. 2	-odložená	51	750	1 894
**	Konsolidovaný výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	18 523	51 876
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	-splatná	56	0	0
S. 2	-odložená	57	0	0
*	Konsolidovaný mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
*	Menšinové podíly na výsledku hospodaření (+/-)	60	655	0
**	Výsledek hospodaření účetního období bez menšinových podílů	61	17 868	0
***	Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	62	18 523	51 876
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	63	22 915	58 306

Okamžik sestavení:	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky:	Popisový záznam statutárního orgánu:
22.10.2014		

.. 11. 2014

