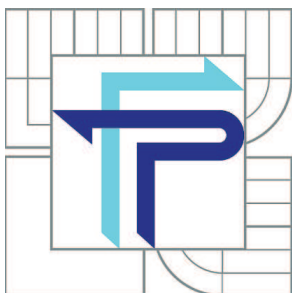


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

VYMEZENÍ ROZDÍLŮ MEZI KONSOLIDOVANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKOU SESTAVENOU DLE IFRS A DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

DEFINITION OF DIFFERENCES BETWEEN THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS
PREPARED UNDER THE IFRS AND UNDER THE CZECH ACCOUNTING LAW

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

ELIŠKA FEJFAROVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. MICHAELA BERANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Fejfarová Eliška

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Vymezení rozdílů mezi konsolidovanou účetní závěrkou sestavenou dle IFRS a dle českých účetních předpisů

v anglickém jazyce:

Definition of Differences Between the Consolidated Financial Statements Prepared Under the IFRS and under the Czech Accounting Law

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl bakalářské práce

Podstata a význam účetnictví

Konsolidovaná účetní závěrka dle českých účetních předpisů a dle IFRS

Vymezení rozdílů mezi konsolidovanou účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních předpisů a dle IFRS

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 987-80-251-1950-1.

FICBAUER, J. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2010. ISBN 978-80-7418-081-1.

KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 8. vyd. Praha: Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0.

KRUPOVÁ, L. a kol. IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-863224-76-0.

ŠRÁMKOVÁ, A. a kol. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. 2. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2010/2011.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 01.05.2011

Abstrakt

Bakalářská práce se zaměřuje na vymezení rozdílů v konsolidované účetní závěrce sestavené podle českých účetních předpisů a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Tyto rozdíly jsou specifikovány na konsolidované účetní závěrce holdingu ABC za rok 2009. První část je zaměřena na výtah teoretických východisek souvisejících s danou problematikou. Druhá část se zabývá přímo konsolidovanou účetní závěrkou holdingu ABC.

Klíčová slova

České účetní předpisy, konsolidace, konsolidovaná účetní závěrka, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, rozvaha, účetnictví, účetní závěrka, výkaz zisku a ztráty.

Abstract

The thesis deals with differences in the consolidated financial statements prepared in accordance with Czech accounting regulations and in accordance with International Financial Reporting Standards IFRS. These differences are defined in detail in the consolidated financial statements of the holding company for the ABC in 2009. The first part focuses on the elevator theoretical background related to this issue. The second part deals directly with the consolidated financial statements of the holding company of ABC.

Key words

Czech accounting regulations, consolidation, consolidated financial statements, International Financial Reporting Standards, balance sheet, accounting, financial statements, profit and loss account.

Bibliografická citace mé práce:

FEJFAROVÁ, E. *Vymezení rozdílů mezi konsolidovanou účetní závěrkou sestavenou dle IFRS a dle českých účetních předpisů*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 57 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 31. Května 2010

.....

Poděkování

Tímto děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Michaele Beranové, Ph.D. za odborné vedení a připomínky při zpracování bakalářské práce. Také bych ráda poděkovala finanční analytičce holdingu ABC za poskytnutí potřebných materiálů ke své práci.

Obsah

Úvod.....	10
1 Podstata a význam účetnictví.....	11
1.1 Účetní uzávěrka.....	14
1.1.1 Účetní závěrka	14
1.1.2 Zveřejňování účetní závěrky.....	15
1.2 Účetní výkazy.....	16
1.2.1 Rozvaha (bilance)	16
1.2.2 Výkaz zisku a ztráty.....	17
1.2.3 Výsledek hospodaření.....	17
1.3 Regulace a harmonizace účetnictví.....	18
1.3.1 Směrnice (direktivy) Evropské Unie	19
1.3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	21
2 Konsolidovaná účetní závěrka.....	23
2.1 Povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku	23
2.1.1 Základní obsah a forma konsolidované účetní závěrky.....	24
2.2 Koncepce pojetí konsolidované účetní závěrky	24
2.2.1 Vlastnická koncepce	24
2.2.2 Koncepce ekonomické jednotky	25
2.2.3 Koncepce mateřského podniku.....	25
2.3 Základní pojmy	26
2.4 Uplatňovaný vliv	28
2.5 Metody konsolidace	29
2.5.1 Ekvivalenční metoda (konsolidace protihodnotou)	29
2.5.2 Plná metoda.....	30
2.5.3 Poměrná metoda	30
2.6 Proces konsolidace	31
3 Holding ABC	34
3.1 Konsolidovaná účetní závěrka holdingu ABC	37
3.1.1 Konsolidovaná rozvaha holdingu ABC	38
3.1.2 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty holdingu ABC	49
3.1.3 Konsolidovaný přehled o peněžních tocích	51
Závěr	53
Literatura.....	55
Přílohy.....	57

Úvod

Snahy o harmonizaci účetních principů byly zaznamenány už v 70. letech 20. století, kdy došlo k výrazným změnám ve vývoji finančního účetnictví. Již dříve však existovaly snahy o vypracování ucelené, vnitřně provázané teorie finančního účetnictví, zejména ve 30. letech v USA. Tyto snahy byly způsobeny rostoucí potřebou srovnatelnosti informací z účetních výkazů v důsledku globalizace a vývoje mezinárodního obchodu. Každá země má své vlastní účetní zásady, proto jsou výstupy z účetnictví za těchto podmínek nesrovnatelné.

Hlavními nástroji harmonizace účetnictví jsou direktivy Evropské unie, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a US GAAP. Ačkoliv se české účetní předpisy přibližují IFRS i US GAAP, přesto jsou mezi nimi značné rozdíly.

Po vstupu do Evropské unie musí v České republice účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS sestavovat ty účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na trhu cenných papírů v Evropské unii. Ostatní podniky mohou používat IFRS dobrovolně na základě vlastního rozhodnutí.

Ve své bakalářské práci se budu zabývat definováním některých rozdílů mezi českými účetními předpisy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Cílem mé bakalářské práce je porovnat oba účetní systémy a vymezit nejdůležitější rozdíly mezi konsolidovanou účetní závěrkou sestavenou podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a podle českých účetních předpisů.

Cíl mé bakalářské práce bude naplněn tak, že se v první teoretické části budu věnovat podstatě a významu účetnictví podle české účetní legislativy. Charakterizuji používané účetní zásady a jednotlivé součásti účetní závěrky. Dále zrekapituluji jednotlivé nástroje týkající se harmonizace účetnictví. V další kapitole se budu věnovat sestavování konsolidované účetní závěrky, vymezím základní pojmy důležité pro konsolidaci, metody konsolidace a proces konsolidace. Ve druhé praktické části představím holding ABC a vymezím konkrétní rozdíly mezi českými účetními předpisy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví na konsolidované účetní závěrce holdingu ABC.

1 Podstata a význam účetnictví¹

Hlavní funkce účetnictví je poskytnout věrohodné a spolehlivé informace o ekonomické situaci podniku všem svým uživatelům. Musí poskytnout informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření, jestli podnik dosáhl zisku nebo ztráty za dané časové období. Účetnictví ukazuje, jestli byli manažeři podniku úspěšní při finančním řízení podniku, jestli dokázali zajistit jeho dlouhodobou stabilitu, výnosnost vložených prostředků a schopnost splácet dluhy. Stejně důležité jako posouzení minulého účetního období je posouzení budoucího vývoje podniku, zda dosáhne dobrých finančních výsledků.

Účetní informace slouží nejen manažerům podniku, ale i dalším uživatelům nacházejících se mimo podnik. Jsou to zejména zájemci:

- Fyzické a právnické osoby podílející se přímo na financování podniku. Mohou to být vlastníci podniku, akcionáři, věřitelé, dodavatelé, peněžní ústavy a další.
- Subjekty, které se na financování nepodílí, ale kterým z nějakého důvodu záleží na finančních výsledcích podniku. Tyto subjekty jsou například daňové orgány, komise pro cenné papíry a burzy, konkurenční podniky, zaměstnanci podniku, potenciální investoři, veřejnost.

Informace jsou uživatelům poskytovány prostřednictvím účetních výkazů. Informace v nich obsažené musí být důvěryhodné a srozumitelné v České republice i v zahraničí.

Na účetnictví jsou kladeny rozsáhlé požadavky, protože podle obecně uznávaných zásad účetnictví musí podávat věrný a poctivý obraz o skutečné situaci podniku, jeho informace tudíž musí být úplné, průkazné, spolehlivé, pro další uživatele srozumitelné a srovnatelné. Vzhledem k rozličnosti uživatelů je nemožné vyhovět všem požadavkům v plném rozsahu. Manažeři podniku mají na rozdíl od externích uživatelů k dispozici i další neveřejné informace, které nevyplývají z účetnictví.

Proces globalizace se projevuje i v souvislosti s účetním výkaznictvím, které směřuje k celosvětově uznávaným východiskům a účetním standardům.

¹ Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006

Pro český i nadnárodní model finančního účetnictví jsou důležité tři předpoklady:

- předpoklad trvání podniku;
- aktuální báze;
- věrný a poctivý obraz.

Při vedení účetnictví je nutné respektovat základní zásady, které vymezuje zákon číslo 563/1992 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví). Tyto zásady² jsou následující:

- **zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti**
 - Účetní jednotky vedou účetní záznamy správné, úplné, přehledné, aby účetní závěrka sestavená z těchto informací vyjadřovala věrný a poctivý obraz o podniku. Položky účetní závěrky musí odpovídat skutečnému stavu.
- **aktuální princip**
 - Účetní závěrka, která je sestavená na základě aktuální báze, rozpoznává procesy v podniku v momentě, kdy k nim dochází, nejen v okamžiku realizace souvisejících peněžních toků. Účetní jednotka účtuje o skutečnostech, které se staly předmětem účetnictví, do časového období, se kterým věcně a časově souvisejí. Výnos z prodeje výrobku nebo provedení služby účetní jednotka účtuje v okamžiku, kdy dojde k poskytnutí služby nebo předání výrobku, nezáleží na okamžiku úhrady. V okamžiku zaúčtování těchto výnosů se těmto výnosům přiřadí věcně a časově související náklady. Je třeba využívat časového rozlišení příjmů a výdajů, tvořit dohadné položky a rezervy. Hospodářský výsledek je rozdíl mezi výnosy a náklady, lépe lze rozpoznat výkonnost podniku než při zjišťování hospodářského výsledku jako rozdíl příjmů a výdajů.
- **princip podvojnosti a souvztažnosti**
 - Každý účetní případ se projeví změnou vždy na dvou stranách účtu, na straně Má dáti a na straně Dal.

² Uvedené zásady zpracovány dle zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví

- **zásada opatrnosti**
 - Účetní jednotka ke konci účetního období zahrnuje jen dosažené zisky, berou v úvahu rizika i možné ztráty související s majetkem a závazky.
- **dokladovost a inventarizace**
 - Každý účetní případ musí být doložený účetním dokladem a zaznamenán účetním zápisem.
- **okamžik uskutečnění účetního případu**
 - Je to okamžik, kdy se účtuje o skutečnostech, které se staly předmětem účetnictví, je to například den splnění dodávky, splacení závazku, postoupení pohledávky a podobně.
- **zákaz kompenzace**
 - Účetní jednotka musí účtovat o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech bez toho, aby došlo k vzájemnému zúčtování.
- **zásada historické pořizovací ceny**
 - Většina majetku a závazků je v účetnictví oceňováno pomocí historických pořizovacích cen, snížení ceny je vyjádřeno pomocí opravných položek. U finančního majetku je od roku 2003 možné zvýšit (snížit) ocenění majetku a závazků u takových položek, které jsou oceněny reálnou hodnotou.
- **bilanční kontinuita**
 - Jedná se o návaznost počátečních a konečných stavů na rozvahových účtech.
- **zásada nepřetržitosti trvání účetní jednotky**
 - Účetní závěrka vychází z předpokladu, že podnik bude v budoucnu dál podnikat, že neuvažuje o ukončení činnosti ani o zmenšení svých podnikatelských aktivit. Pokud si účetní jednotka není jista trváním podniku, musí tuto nejistotu zveřejnit.

Účetnictví tedy plní několik funkcí³, a to:

- **Informační;** informuje různé uživatele o ekonomickém stavu podniku.

³ Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006

- **Registrační;** o všech událostech v podniku vede soustavný zápis.
- **Důkazní;** používá se při vedení sporů, při uznání práv, které vyplývají ze vztahů mezi věřitelem a dlužníkem.
- **Daňová;** na základě účetnictví se vyměřují daňové povinnosti.
- **Rozhodovací;** informace obsažené v účetnictví mohou být velmi významné pro podnikové a vnitropodnikové rozhodnutí.

1.1 Účetní uzávěrka⁴

Každý podnik musí splnit před uzavřením účetních knih a vyhotovením účetních výkazů řadu povinností. K rozvahovému dni účetní jednotka musí:

- provést inventarizaci, vypořádat inventarizační rozdíly a přechodně snížit ocenění aktiv, pokud jsou zásoby účtovány způsobem B, zjistit konečné stavy a spotřeby;
- ocenit aktiva a závazky k rozvahovému dni ve shodě se zákonem, přepočítat položky v cizí měně kurzem vyhlášeným ČNB, přecenit podíly v ovládaných a řízených osobách a podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem na bázi ekvivalence;
- zabezpečit časové rozlišení nákladů a výnosů;
- je-li třeba upravit výši již vytvořených opravných položek a rezerv a v případě potřeby vytvořit nové opravné položky a rezervy;
- vypočítat a zaúčtovat odloženou daň z příjmů.

1.1.1 Účetní závěrka⁵

Ke konci účetního období je třeba sestavit účetní výkazy s přílohou, tedy vyhotovit účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu, kterou tvoří:

- **rozvaha** (balance);

⁴ Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006

⁵ Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006 a SVATOŠOVÁ, TRÁVNÍČKOVÁ, 2010

- **výkaz zisku a ztráty** (včetně rozčlenění na výsledek hospodaření z provozní, finanční a mimořádné činnosti);
- **příloha**, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty, obsahuje také informace o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a o výši evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů, součástí přílohy mohou být další dva výkazy („přehledy“), a to:
 - přehled o peněžních tocích, kde je vysvětlen rozdíl mezi počátečním a konečným stavem peněžních prostředků;
 - přehled o změnách vlastního kapitálu, který vysvětluje zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny, je rozpisem položky „vlastní kapitál“ z rozvahy.

Některé podniky musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

1.1.2 Zveřejňování účetní závěrky⁶

Právnícké a fyzické osoby, které jsou zapsány v obchodním rejstříku a jsou dle zákona účetní jednotkou, mají povinnost účetní závěrku zveřejnit. Pokud podnik vyhotovuje i výroční zprávu, tak ji musí také zveřejnit.

Podniky s povinností auditu a akciové společnosti sestavují účetní závěrku v plném rozsahu a vyhotovují také výroční zprávu, která obsahuje účetní závěrku a další související informace o vývoji společnosti, o budoucích plánech, o významných skutečnostech, které nastaly během účetního období aj. Tyto podniky musí mít před zveřejněním účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem a schválenou příslušným orgánem (např. valnou hromadou).

K rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty dojde až v následujícím účetním období.

⁶ Povinnosti zveřejnění jsou uvedeny v zákoně č. 563/1992 Sb., o účetnictví

1.2 Účetní výkazy⁷

Informace o stavu podniku jsou uživatelům předkládány prostřednictvím účetních výkazů, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a přílohy.

1.2.1 Rozvaha (balance)

Základní funkcí rozvahy je přehledně seřadit položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiva podniku a tím vytvořit základ pro zhodnocení finanční situace podniku. Základem konstrukce je bilanční princip, tedy rovnost aktiv a pasiv.

Podle okamžiku, kdy je rozvaha sestavována, se rozlišuje:

- **Zahajovací rozvaha;** sestavovaná při založení podniku.
- **Počáteční rozvaha;** sestavovaná na počátku každého účetního období.
- **Konečná rozvaha;** sestavovaná na konci účetního období, při ukončení činnosti a při mimořádných okolnostech, například rozdělení, sloučení, změna právní formy.

Rozvaha může mít několik forem, jednou z nich je T-forma, což je tabulka, v jejíž levé části jsou uvedeny aktiva a pravé části jsou pasiva, přičemž aktiva a pasiva se rovnají. Ve světě existují i jiné struktury rozvahy, například uvádění aktiv podle likvidity, vertikální forma.

Rozvaha poskytuje pouze statický pohled na stav podniku, proto se srovnávají rozvahy za několik časových období. Některé podniky sestavují rozvahu za kratší časový interval než jeden rok, aby mohly údaje z rozvahy lépe využít při operativním řízení. Jeden rok je příliš dlouhý interval.

Rozvaha plní více funkcí než jen informovat o stavu majetku, a to vypočítat výsledek hospodaření, který může být kladný (zisk), nebo záporný (ztráta).

⁷ Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006 a SVATOŠOVÁ, TRÁVNÍČKOVÁ, 2010

1.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty, neboli výsledovka je účetní výkaz, ve kterém je podrobně rozvedena jediná rozvahová položka, a to výsledek hospodaření. Ve výsledovce jsou uspořádány položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. Rozvaha i výsledovka jsou důležité jako podklad pro finanční analýzu podniku, jejich úkolem je posoudit hlavně výkonnost (výnosnost) a hospodárnost podniku za dané období.

Výsledek hospodaření, který se zjistí ve výsledovce, se převede do rozvahy, kde tvoří samostatnou položku vlastního kapitálu. Rozvaha a výsledovka jsou informačním zobrazením dvou stránek stejného ekonomického jevu:

- přehledem o stavu aktiv a pasiv (rozvaze);
- zobrazením výsledků, kterých se dosáhlo v důsledku celoročního hospodaření s aktivy a závazky.

Ne všechny důsledky operací povahy výnosů a nákladů se projevují ve výsledovce. Některé operace ovlivňují vlastní kapitál přímo např. nerealizované zisky/ztráty z přeceňování realizovatelných cenných papírů reálnou hodnotou, které se účtují přímo do kapitálových fondů.

1.2.3 Výsledek hospodaření⁸

Účetnictví sleduje nejen stav a pohyb majetku, ale i jeho zhodnocování i ekonomickou efektivnost těchto procesů. Při výkonu ekonomických činností se majetek spotřebovává nebo opotřebovává, vynakládá se na výrobu výrobků, prodej zboží a poskytování služeb. Podnik nakupuje od dodavatelů, má závazky k zaměstnancům, vůči státním institucím a podobně. To zapříčiňuje vznik *nákladů* neboli *vstupů* do hospodářských procesů. Výsledky z ekonomické činnosti jako výrobky a provedené služby jsou prodány a tvoří *výstupy*, *výnosy* podniku.

Náklady snižují ekonomický prospěch v účetním období, to se projevuje:

- snížením aktiv,

⁸ Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006

- vznikem závazků.

Výnosy zvyšují ekonomický prospěch v účetním období prostřednictvím:

- zvýšení peněžních a nepeněžních aktiv,
- zřídka snížení či zánik závazku.

Dosahování zisku je hlavním cílem podnikání, vyjadřuje zhodnocení vložených prostředků, to, co z nich podnik svou činností dokázal vytěžit. Zisk může podnik vyplatit třetím osobám (například akcionářům, společníkům) nebo zadržet v podniku, kde může být rozdělen do jednotlivých účelových fondů nebo ponechán k volnému užití.

1.3 Regulace a harmonizace účetnictví

Právní základ účetnictví⁹ v České republice je tvořen:

- zákonem o účetnictví č. 563/2001 Sb;
- vyhláškami pro různé účetní jednotky;
- Českými účetními standardy pro různé účetní jednotky.

Od 1. 1. 2004 se nepoužívá pojem jednoduché účetnictví, které nahradila daňová evidence. Existuje už jen „účetnictví“, které musí vést ze zákona účetní jednotky, tedy právnické osoby a některé fyzické osoby, které splňují určité podmínky.

Metodické prvky účetnictví jsou na celém světě shodné, ale v jednotlivých zemích se lze setkat s odlišnostmi, například při oceňování aktiv a závazků, orientace nákladů na druhovou či účelovou strukturu.

V současnosti existují tři hlavní linie mezinárodní účetní harmonizace¹⁰:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS;
- směrnice Evropské Unie;
- US GAAP¹¹.

⁹ Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006

¹⁰ Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006 a DVOŘÁKOVÁ, 2008

Směrnice obsahovaly příliš variabilní přístup, konkrétní přístup si mohl vybrat členský stát nebo přímo podnik, proto Evropská komise v roce 2000 přistoupila k jednotnému nástroji regulace evropského účetnictví, a to prostřednictvím IFRS.

Podniky emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU účtují a sestavují účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IFRS). Jestliže je takový podnik zároveň konsolidující účetní jednotkou, má povinnost použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy rovněž IFRS.

Ostatní podniky účtují a sestavují účetní závěrky podle českých účetních předpisů pro podnikatele, které Ministerstvo financí ČR v rámci možností sjednotilo s požadavky 4. a 7. směrnice EU. Pokud určité téma směrnice neřeší, podnik se řídí IFRS.

1.3.1 Směrnice (direktivy) Evropské Unie¹²

Česká republika je člen Evropské Unie a musí se tedy řídit směrnicemi EU, proto se české účetnictví sjednocuje s evropským účetním kodexem, reprezentovaným zejména čtvrtou a sedmou směrnicí EU. Každá země má však tyto směrnice zapracované do své legislativy jinak, v každé směrnici je tzv. právo volby varianty řešení a členské země mohou zohledňovat svá specifika, jako historický vývoj, tradice, ekonomickou a sociální, daňové souvislosti apod.

Česká republika jako člen EU musí zabezpečovat volný pohyb zboží, osob a kapitálu v členských zemích, proto bylo nutné vytvořit jednotné podnikatelské prostředí včetně harmonizace daňového systému, finančního účetnictví a právních norem o kapitálových společnostech. K tomu slouží direktivy EU závazné pro všechny členské státy. Účetnictví se týkají právě tři dosud vydané směrnice, a to 4. Směrnice Rady¹³, 7. Směrnice Rady¹⁴ a 8. Směrnice Rady.

¹¹ Národní účetní standardy USA – General Accepted Accounting Principles

¹² Zpracováno dle KOVANICOVÁ, 2006

¹³ Čtvrtá směrnice Rady Evropského společenství z 25. 6. 1978

¹⁴ Sedmá směrnice Rady Evropského společenství z 13. 6. 1983

Čtvrtá směrnice se zabývá harmonizací účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností, které nejsou kótovány na burzách EU. Její obsah se skládá z osmi částí:

1. Základní ustanovení;
2. Ustanovení k rozvaze a výsledovce
 - tato část upravuje zajištění srovnatelnosti v čase, hloubku členění vykazovaných položek, členění rozvahy, zvláštní ustanovení k některým rozvahovým položkám, členění výsledovky, zvláštní ustanovení o některých položkách výsledovky aj.;
3. Pravidla pro ocenění položek
 - tato část je založena na tom, že podnik bude ve své činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti, zvolené metody oceňování nelze měnit z roku na rok, oceňování je provedeno na základě opatrnosti, do účetního období musí být zahrnuty všechny související náklady a výnosy, položky aktiv a pasiv se nekompenzují, počáteční a konečné rozvahy na sebe navazují;
 - odchylky od těchto obecných oceňovacích zásad jsou možné jen ve výjimečných případech;
4. Obsah přílohy k účetním výkazům;
5. Obsah výroční zprávy o ekonomické činnosti podniku;
6. Ustanovení o zveřejňování účetních výkazů;
7. Ověřování výkazů;
8. Závěrečná ustanovení.

Sedmá směrnice upravuje účetní výkazy celého seskupení podniků mající charakter koncernu, holdingu. Takové podniky musí sestavovat výkazy za jednotlivé podniky patřící do seskupení i za celé seskupení podniků (konsolidované účetní výkazy). Tato směrnice je zpracovaná tak, aby nechala jen malý prostor členskému státu k odchýlným úpravám, protože tyto seskupené podniky bývají často nadnárodními společnostmi.

Osmá směrnice se týká osob zodpovědných za schvalování účetní závěrky, tedy auditorů. Směrnice sjednocuje požadavky na auditory v rámci celé Evropské Unie.

Účetní závěrky podniků zhotovené podle směrnic EU nejsou uznávány kapitálovým trhem. Existuje proto snaha harmonizovat účetnictví celosvětově.

1.3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví¹⁵

Společnosti emitující veřejně obchodovatelné papíry musí používat namísto českých účetních předpisů Mezinárodní účetní standardy (dále jen IFRS¹⁶), proto je tento systém standardů pro Českou republiku velmi důležitý.

Od roku 1973 existuje Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB), standardy, které vydává, jsou označovány zkratkou IAS¹⁷. Od roku 2000 funguje IASB jako nadace, název se změnil na IASCF¹⁸.

Koncepční rámec patří mezi úvodní část IFRS, jsou zde vymezeny základní pojmy, účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky (aktiva, pasiva, výnosy, náklady, atd.). Všechny standardy vycházejí z tohoto koncepčního rámce, tudíž je definování základních pojmů důležité pro pochopení jednotlivých standardů. Koncepční rámec definuje:

- uživatele účetní závěrky a o které informace mají tito uživatelé zájem;
- cíl účetní závěrky;
- předpoklady pro sestavení účetní závěrky;
- charakteristiky účetní závěrky;
- obsah a způsob rozpoznání prvků účetní závěrky;
- způsoby oceňování;
- způsob pojetí kapitálu a jeho uchování.

Pro sestavení účetní závěrky podle IFRS je nutné dodržovat určité zásady, kterými jsou:

¹⁵ Zpracováno dle DVOŘÁKOVÁ, 2008

¹⁶ IFRS – International Financial Reporting Standards

¹⁷ IAS – International Accounting Standards

¹⁸ IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation

- aktuální báze;
- předpoklad trvání účetní jednotky;
- periodičita vykazování;
 - Účetním obdobím pro sestavování účetních výkazů je jeden rok, přičemž se účetní výkazy musí sestavit minimálně jednou ročně. Pokud účetní jednotka sestavuje účetní výkazy za kratší nebo delší období, musí zveřejnit důvod.
- věrné a poctivé zobrazení skutečnosti;
 - Správná aplikace IFRS by měla vést k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti. V účetní závěrce by měly být poctivě zobrazeny peněžní toky, výkonnost a finanční pozice podniku.

Účetní závěrka sestavená podle IFRS má několik kvalitativních charakteristik. V koncepčním rámci jsou uvedeny čtyři hlavní kvalitativní charakteristiky účetních zásad sestavování podle IFRS. Jsou to:

- **srozumitelnost**; předpokladem je znalost ekonomických aktivit a účetnictví;
- **relevance**; relevantní informace by měly ovlivňovat rozhodování uživatelů pomocí srovnání několika účetních období;
- **srovnatelnost**; díky srovnání mohou uživatelé hodnotit finanční situaci podniku vzhledem k minulým obdobím nebo vzhledem k jiným podnikům;
- **spolehlivost**; informace v účetní závěrce nesmí obsahovat zkreslení nebo závažné chyby.

2 Konsolidovaná účetní závěrka

Ve 20. století došlo k rozvoji podnikání a ke vzniku různých kapitálových vazeb mezi podniky. V individuální účetní závěrce podniku nemusí být v bilanci vyjádřena skutečná hodnota představující finanční investice do jiného podniku.

Podíly v jednotlivých podnicích představují často významný vliv na hodnocení podniků vlastníci tyto podíly, proto jsou požadovány podrobné informace o těchto účastech. Z tohoto důvodu byly vytvořeny metody k sestavování konsolidované účetní závěrky, kde se všechny účasti projeví.

2.1 Povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku¹⁹

Účetní jednotky jsou povinny sestavovat účetní závěrku řádnou, popřípadě mimořádnou nebo mezitímní. V § 22 zákona o účetnictví jsou stanoveny případy, kdy jsou účetní jednotky povinny sestavovat i konsolidovanou účetní závěrku.

Konsolidovaná účetní závěrka je taková závěrka, která je sestavená a upravená metodami konsolidace podle zákona o účetnictví. Informuje o konsolidačním celku a musí být ověřena auditorem. Sestavuje se za skupinu kapitálově provázaných podniků, jako by šlo o jediný podnik.

Povinnost sestavovat ji za konsolidační celek má účetní jednotka, která je obchodní společností a je řídicí osobou nebo ovládající osobou. Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje obchodní společnost, která má nejméně 20% majetkovou účast v jiné obchodní společnosti, nebo jejíž oprávnění k řízení jiné společnosti plyne ze smlouvy bez ohledu na výši majetkové účasti. To znamená, že konsolidovanou účetní závěrku sestavuje mateřský podnik. Společnosti sestavují také konsolidovanou výroční zprávu

Dále platí omezení povinnosti pro podnikatele, pokud splňují podmínky, že součet vlastního jmění konsolidačního celku přesáhne výši 300 mil. Kč a součet jejich čistého obrátu přesáhne výši 600 mil. Kč.

¹⁹ Tato povinnost je uvedena v zákoně č. 563/1992 Sb., o účetnictví

2.1.1 Základní obsah a forma konsolidované účetní závěrky²⁰

Konsolidovaná účetní závěrka je závěrka sestavená za skupinu kapitálově provázaných podniků, jako by šlo o jediný podnik. Sestavuje se na základě účetních závěrek mateřského podniku, všech dceřiných, přidružených a společných podniků. Při sestavení je třeba agregovat údaje o majetku, finanční situaci a hospodářském výsledku jednotlivých právních subjektů zahrnutých do konsolidačního celku při eliminaci všech vztahů uvnitř celku, které neodpovídají účetním zásadám při pohledu na konsolidační celek, jako by šlo o jediný podnik. Konsolidovaná účetní závěrka má stejnou formu jako odpovídající individuální účetní závěrka. Skládá se tedy ze stejných výkazů jako individuální účetní závěrka.

Konsolidovanou účetní závěrku tvoří:

- **rozvaha;**
- **výkaz zisku a ztráty;**
- **příloha**, ve které je popsán postup zahrnování konsolidovaných účetních jednotek do konsolidačního celku, metoda konsolidace, informace o účetních jednotkách zahrnutých do konsolidačního celku.

2.2 Koncepce pojetí konsolidované účetní závěrky²¹

Každý uživatel účetní závěrky má různé potřeby a zajímá se o jiné informace. Informace o kapitálových účastech mohou být zpracovány různě, proto jsou rozlišovány tři hlavní koncepce.

2.2.1 Vlastnická koncepce

Vlastnická koncepce pojetí konsolidované účetní závěrky vychází z pohledu na individuální účetní závěrku podniku, který má kapitálové účasti v jiných podnicích. Díky těmto finančním investicím má podnik podíl na vlastnictví jiných podniků a z toho plynoucí podíl na rozdělovaném zisku těchto podniků. Dominantní informací je tedy

²⁰ Zpracováno dle HARNA, 1996, LOJA, 2002 a SVATOŠOVÁ, TRÁVNÍČKOVÁ, 2010

²¹ Zpracováno dle HARNA, 1996

ekonomický dopad vyplývající z kapitálových účastí odpovídajících podílům vyplývajících z těchto účastí.

Vlastnická koncepce doplňuje individuální účetní závěrku o hodnoty odpovídající vlastnickému podílu, ale neuvažuje s ostatními hodnotami, kterými jsou podíly ostatních podílníků vlastnicích menšinové podíly. Z tohoto důvodu se neví, jak velký objem majetku je celkově ovládán.

Díky této metodě mají akcionáři přehled o ekonomických dopadech a možných vlivech na hodnotu akcií z hlediska odpovídajícího vlastnictví podílů a jejich dopad na majetek, což souvisí s budoucím výnosem pro akcionáře. Vlastnické koncepci odpovídá ekvivalenční a poměrná metoda konsolidace.

2.2.2 Koncepce ekonomické jednotky

Koncepce ekonomické jednotky se na kapitálově propojené podniky dívá jako na ekonomický celek a nezabývá se velikostí vlastnických podílů, pokud je zajištěna kontrola a ovládání ostatních podniků. Posuzuje tedy ekonomickou sílu celé skupiny, jako by šlo o jediný subjekt.

Pokud je konsolidovaná účetní závěrka sestavena na základě této koncepce, není určena jen pro akcionáře mateřského podniku, ale i pro akcionáře ostatních podniků ve skupině, protože závěrka obsahuje informace o celé ekonomické jednotce.

2.2.3 Koncepce mateřského podniku

Koncepce mateřského podniku spojuje jak vlastnickou koncepci, tak i koncepci ekonomické jednotky. Konsolidovaná účetní závěrka sestavená na základě této metody tedy poskytuje informace o majetku, který představují finanční investice, důležité pro akcionáře mateřského podniku. Obsahuje i pohled na celkový majetek a výnosnost kapitálu ovládaný finančními investicemi.

Tato koncepce je považována za nejdůležitější, protože je základem současných přístupů ke konsolidované účetní závěrce.

2.3 Základní pojmy²²

Při sestavování konsolidované účetní závěrky se lze setkat se specifickými termíny, které je nutné přesně definovat, protože i drobné detaily mohou mít za následek pozdější problémy při sestavování konsolidované účetní závěrky.

Mateřský podnik

Podnik, který uplatňuje vliv (kontrolu) v jiném podniku. Označuje se za něj každý podnik, který uplatňuje jakýmkoliv možným způsobem vliv v jiném podniku. Znamená to také, že podnik, který je v jednom seskupení mateřský, může být v další seskupení dceřiný a může být ovládán jiným podnikem.

Vliv (kontrola)

Je to uplatňovaná kontrola jednoho právního subjektu v jiném subjektu. Pojem kontrola znamenat jak kontrolu tak i řízení. Tuto kontrolu v jiném subjektu lze získat:

- získáním podílu na základním jmění, tento podíl představuje i podíl hlasovacích práv;
- získáním zprostředkovaného podílu na hlasovacích právech přes podíl v podniku uplatňujícím vliv v dalším podniku;
- dohodou o hlasovacích právech rozdílnou od podílu na základním kapitálu, u akciových společností např. prioritní akcie, u kterých není nárok na hlasovací práva, což je kompenzováno vyššími dividendami;
- jinými dohodami, díky kterým existuje nějaký vliv na jiný subjekt, např. dohodnuté právo jmenovat vedení podniku a uplatnění rozhodujícího vlivu nezávisle na výši vkladu, právo jmenovat a odvolat členy správní rady nebo jiného řídicího orgánu.

Dceřiný podnik

Je to subjekt, ve kterém jiný podnik vykonává **rozhodující** vliv, který může být přímý i nepřímý nebo kombinace přímého i nepřímého vlivu.

²² Zpracováno dle HARNA, 1996

Přidružený podnik

Subjekt, ve kterém jiný podnik vykonává **podstatný** vliv přímo nebo nepřímo. Pokud je vliv uplatňován nepřímo, pak je to prostřednictvím dceřiných podniků.

Společný podnik (joint venture)

Jsou to podniky, ve kterých dva nebo více účastníků provádějí spolukontrolu zajištěnou smluvně tak, že pro žádného z nich nevyplývá rozhodující podíl a zásadní rozhodnutí musí být přijímána jednomyslně. To znamená, že všichni společníci mají v podniku stejně velký podíl.

Protože není možné vymezit rozhodující vliv, považují se v ČR tyto podniky za přidružené s podstatným vlivem. Není uvažováno, že by bylo společníků více než pět a tudíž přepočtený podíl by byl menší než 20 %.

Konsolidační celek

Je to mateřský podnik a jeho dceřiné a přidružené podniky, které patří do konsolidačního celku, za kterou mateřský podnik sestavuje konsolidovanou účetní závěrku. Ne všechny dceřiné podniky jsou zahrnuty do konsolidačního celku.

Mezi podniky mohou být různé vazby, konsolidační celek se stanovuje pouze vzhledem k podniku, který má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Je možné více variant různých vazeb mezi různými konsolidačními celky. Jeden podnik může být dceřiným podnikem v jednom konsolidačním celku a zároveň být i v jiném konsolidačním celku přidruženým podnikem.

V praxi se objevuje celá řada složitých organizačních schémat, proto je důležité správně vyhodnotit jednotlivé vazby a tím vybrat správnou metodu k sestavení konsolidované účetní závěrky.

Koncentrace kapitálu zapříčiňuje vznik „holdingových“ mateřských společností, ve kterých je vlastnictví a kontrola podílových cenných papírů v dceřiných společnostech hlavní ekonomická funkce.

2.4 Uplatňovaný vliv²³

Pro posouzení vlivu není rozhodující výše vlastnického podílu, důležitý je vliv na řízení a kontrolu v podniku.

Přímý a nepřímý vliv

Přímý vliv je uplatňován v jiném subjektu jako přímá kontrola a účast, vlastnictví podílu nebo výkon vlivu.

Nepřímý vliv není uplatňován přímo ale prostřednictvím jiného právního subjektu. Pro potřeby konsolidace je důležitý pouze nepřímý vliv uplatňovaný prostřednictvím podniku, kde má mateřský podnik rozhodující vliv.

Rozhodující vliv

Rozhodující vliv umožňuje řídit a kontrolovat jiný podnik. Z hlediska hlasovacích práv je třeba vlastnit více než 50%. Může být odvozen i od jiných skutečností než jsou hlasovací práva, ale musí být jasné, že rozhodující kontrolu a vliv na řízení má jeden určitý podnik na rozdíl od ostatních subjektů.

Pro potřeby konsolidace je nutné určit, jestli je vliv rozhodující nebo ne. Na základě vlivu se určí, která konsolidační metoda se použije.

Podstatný vliv

Je to takový vliv, který není rozhodující, ale je pro podnik do určité míry významný. Tato významnost je stanovena na 20 - 50 % hlasovacích práv. Pokud vliv nedosahuje ani 20 % hlasovacích práv, je označován jako „nepodstatný“.

Pro podstatný vliv je charakteristické například reprezentace ve správní radě, účast na přijímání rozhodnutí, významné transakce mezi subjekty spojenými určitým vlivem, možnost jmenování středních a vyšších vedoucích pracovníků aj. V České republice však tyto charakteristiky zatím nejsou praktikovány.

²³ Zpracováno dle HARNA, 1996

2.5 Metody konsolidace²⁴

Přiřazení účetních údajů z účetních závěrek podniků ve skupině účetní závěrce mateřského podniku a sestavení konsolidované účetní závěrky je možné provést několika metodami. Existují tři základní metody:

- ekvivalenční;
- plná;
- poměrná.

Rozdíly jsou v rozdílnosti koncepčního přístupu ke konsolidaci, jestli je využívá vlastnického nebo ekonomického pohledu.

2.5.1 Ekvivalenční metoda (konsolidace protihodnotou)

Ekvivalenční metoda není z hlediska mezinárodních účetních standardů ani z hlediska 7. direktivy uznávána za jednu z konsolidačních metod, je považována za způsob ocenění a vyjádření hodnoty cenných papírů v účetní závěrce. V České republice se ale za konsolidační metodu uznává.

Ekvivalenční metoda je založena na vlastnické koncepci, při konsolidaci jsou nejdůležitější dopady vyplývající z vlastnictví cenných papírů, a to jenom do velikosti odpovídající vlastnickému podílu mateřského podniku.

Z hlediska majetkové struktury je důležitá pouze zaúčtovaná hodnota podílů, které jsou v držení mateřského podniku, to znamená, že finanční investice v historické ceně se převedou na hodnotu odpovídající skutečné hodnotě podílu.

Z hlediska hospodářského výsledku se zjišťuje podíl mateřského podniku na celkovém hospodářském výsledku v konkrétním účetním období. Informace o celkovém majetku a dosaženém hospodářském výsledku, informace o struktuře aktiv a pasiv se do konsolidované účetní závěrky nepřenáší.

²⁴ Zpracováno dle HARNA, 1996

2.5.2 Plná metoda

Metoda plné konsolidace tedy sleduje základní definici konsolidace, protože je sestavována účetní závěrka za konsolidační celek, jako by to byl jediný podnik.

Tato metoda konsolidace je založena na koncepci ekonomické jednotky, kdy je důležité zjistit nejen podíl na dosažených ekonomických výsledcích, které vyplývají z vlastnického podílu mateřského podniku, ale je nutné zjistit celkové výsledky podniku, ve kterém je uplatňován vliv. Zjišťuje se také strukturu aktiv i pasiv.

Tato metoda se aplikuje tak, že jsou ke všem položkám rozvahy a výsledovky individuální účetní závěrky mateřského podniku přiřazovány příslušné položky z výkazů dceřiných podniků.

Musí se ale splnit podmínka, aby účetní závěrka sestavená podle této metody odpovídala účetním pravidlům použitých na účetní jednotku.

Problém může nastat u vnitropodnikových transakcí uvnitř skupiny a to tehdy, když v individuálních účetních závěrkách byly zachyceny tyto transakce mezi podniky ve skupině jako mezi samostatnými právními subjekty, musí být tyto vztahy vyloučeny nebo být upraveny.

Tato metoda je tedy oproti ekvivalenční složitější. Nezačleňují se do konsolidované účetní závěrky tzv. menšinové podíly vyjadřující podíl ostatních společníků na vlastním kapitálu podniku.

2.5.3 Poměrná metoda

Poměrná metoda je kompromis mezi ekvivalenční a plnou metodou. Řeší ji mezinárodní účetní standard IAS 31.

V některých zemích je tato metoda používána pro tzv. společné podniky, kde všichni společníci mají stejnou výši podílu a tedy i stejný vliv ve společnosti a mají stejná práva na všechny součásti majetku.

Je založena na vlastnické koncepci, tudíž do konsolidované účetní závěrky je zahrnut majetek a hospodářský výsledek ve výši, která odpovídá podílu mateřského podniku. Mezi ekvivalenční a poměrnou metodou je ten rozdíl, že u poměrné metody do

účetní závěrky mateřského podniku jsou vtaženy i všechny složky majetku a závazků společných podniků, ale pouze v poměrné výši, která odpovídá poměru podílu mateřského podniku.

Použití jednotlivých konsolidačních metod závisí na stupni vlivu mateřského podniku. Pokud mateřský podnik uplatňuje rozhodující vliv v dceřiných podnicích, použije se metoda plné konsolidace. Pokud mateřský podnik uplatňuje pouze podstatný vliv, použije se ekvivalenční metoda. Není tedy uvažováno s poměrnou metodou konsolidace, v případě společných podniků bude použita ekvivalenční metoda, podstatný vliv zahrnuje i hodnotu 50% hlasovacích práv. Existuje ale jiná varianta, ve které se plnou metodou konsolidují dceřiné podniky, pro společné podniky se používá poměrná metoda a pro přidružené podniky ekvivalenční metoda.²⁵

2.6 Proces konsolidace

Systém konsolidace se rozlišuje, když se v konsolidačním celku vyskytují víceúrovňové vztahy, jestliže je vliv a vlastnický podíl uplatňován i prostřednictvím dceřiných organizací. V těchto případech se může použít i konsolidace v dílčích konsolidačních celcích.

Jestliže dceřiný podnik sestavuje konsolidovanou účetní závěrku za podskupinu, kde zastává místo mateřského podniku, může si jeho mateřský podnik zvolit, zda při konsolidaci své účetní závěrky bude vycházet z dílčí konsolidace svého dceřiného podniku nebo zda nebude brát na tuto dílčí konsolidovanou účetní závěrku ohled a konsolidace založí pouze na individuálních účetních závěrkách přímo i nepřímo řízených podniků.

Systém je označován jako:

- **systém přímé konsolidace;** konsolidace všech podniků naráz, nesestavují se dílčí konsolidační celky;

²⁵ Zpracováno dle LOJA, 2002

- **systém postupné konsolidace;** konsolidace po jednotlivých úrovních, nejprve se sestaví dílčí konsolidační celky a postupně se sestavují konsolidované účetní závěreky za podskupiny.

Postup při konsolidaci je následující:

1. Přesné určení konsolidačního celku, zjistí se charakter a výše uplatňovaných vlivů, určení, které subjekty budou nebo nebudou zahrnuty do skupiny. Součet vlastního kapitálu a čistého obratu a případné porovnání s limity, pokud není jistota, jestli je nutnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku nebo ne.
2. Úprava individuálních účetních závěrek a synchronizace účetních metod ve skupině, nutnost vydat konsolidační pravidla.
3. V případě první konsolidace u nově zařazených podniků se musí spočítat konsolidační rozdíl.
4. Podle příslušné metody konsolidace začlenit složky z individuálních účetních závěrek do rozvahy a výsledovky mateřského podniku a jejich příslušné rozdělení podle struktury konsolidovaných účetních výkazů, což se týká také přenosu zůstatků z minulých let.
5. Dále se musí vyloučit vzájemné vztahy, které přísluší konkrétní metodě konsolidace, vypořádat konsolidační rozdíly i s jejich odpisy.
6. Přiřazení údajů jednotlivých subjektů včetně úprav, které byly provedeny.
7. Sestavení všech stanovených konsolidovaných účetních výkazů a přílohy.

Charakteristiky konsolidované účetní závěrky²⁶ jsou následující:

- konsolidovaná účetní závěrka poskytuje doplňující informace k individuální účetní závěrce mateřského podniku, nenahrazuje ji (jako např. v USA);

²⁶ Zpracováno dle HARNA, 1996 a LOJA, 2002

- o operacích v průběhu konsolidace se v účetnictví mateřského podniku neúčtuje, tyto operace se zpracovávají odděleně;
- konsolidovaná účetní závěrka podává pouze doplňující informace, údaje v ní obsažené nemohou být podkladem pro řešení vztahů obchodních partnerů vůči kterémukoliv podniku z konsolidačního celku;
- konsolidovaná účetní závěrka také není podkladem pro rozdělování zisku, to se odvíjí z dosaženého zisku vykázaného v individuální účetní závěrce;
- mezi konsolidovanou účetní závěrkou a daňovými povinnostmi podniků z konsolidačního celku neexistuje žádný vztah;
- pro ověření a zveřejnění konsolidované účetní závěrky použijeme tytéž zásady, jako jsou stanoveny pro individuální účetní závěrky, musí být tedy ověřena auditorem a údaje z ní musí být zveřejněny v předepsaném rozsahu a stanoveným způsobem.

3 Holding ABC²⁷

Historie společnosti ABC se začala psát pře více než dvaceti lety. Zakládající společností byla společnost ABC 1, a. s., která vznikla v roce 1990. Zakládající rodina chtěla vytvořit podnik, který by byl ve svém oboru nejlepší. Postupně se malý rodinný podnik rozrostl do rozměrů mezinárodního holdingu. Nyní podniká holding ABC prostřednictvím dceřiných společností také ve střední a východní Evropě, například na Slovensku, v Polsku, Lotyšsku a Ukrajině. Před několika lety pronikl na trh také v Rumunsku a Bulharsku a v roce 2009 zahájil holding ABC svou činnost v Albánii a Kosovu.

V současné době je holding ABC jedním z největších distributorů výherních hracích přístrojů v České republice. Nabízí kompletní portfolio výherních hracích přístrojů a také jejich pronájem, ale i kompletní servisní služby. Holding ABC nyní představuje 42 samostatných společností, zaměstnává více než 700 zaměstnanců. Celkový obrat všech společností holdingu ABC v roce 2009 dosáhl částky 12,4 miliard Kč.

Zakládající a zároveň řídící společností holdingu ABC je společnost ABC 1, a. s. Dalším významným členem holdingu, podnikajícím v loterijním průmyslu, je společnost ABC 2, a. s., která k 1. dubnu 2009 realizovala fúzi s provozovatelem vícemístných technických zařízení (rulety, elektromechanické kostky) a interaktivních videoterminálů (IVT). Nová společnost ABC 2 se tak stal vlajkovou lodí holdingu ABC s cílem stát se leaderem českého loterijního trhu.

Holding ABC shromažďuje společnosti patřící k nejlepším ve svém oboru. Hlavní podnikatelskou aktivitou holdingu je loterijní průmysl, v tomto odvětví je považován za technologického leadera v České republice. Holding ABC také působí v dalších oblastech podnikání, jako například poskytování služeb týkajících se informační a telekomunikačních technologií, přenosu dat, prodej automobilů BMW, správa a rekonstrukce nemovitostí, výroba smaltovaných předmětů, vydávání regionálních novin, služby bezpečností agentury.

Holding ABC se nezaměřuje pouze na dosahování zisku, působí také v oblasti

²⁷ Zpracováno dle interních materiálů holdingu ABC

veřejně prospěšných aktivit, kde podporuje hlavně kulturu, děti a svůj domovský region Slovácko (okolí Uherského Hradiště). Již mnoho let se věnuje kulturním projektům s Národním divadlem, s Národní galerií v Praze, se Správou Pražského hradu, s Mezinárodním festivalem filmů pro děti a mládež ve Zlíně, s Letní filmovou školou v Uherském Hradišti. Nejvíce holding ABC podporuje tradice na jižní Moravě, které každoročně vyvrcholí v září Slováckými slavnostmi vína a otevřených památek. Společnost spolupracuje také s řadou nadací nebo nadačních fondů, například Nadace Terezy Maxové dětem, Nadační fond Kapka naděje nebo Nadace Naše dítě. Na Slovácku holding ABC podporuje prostřednictvím grantového systému Nadaci Děti-kultura-sport.

Společnosti patřící do holdingu ABC se dají rozdělit do dvou hlavních kategorií, a to společnosti zabývající se loterijní činností a společnosti, které podnikají v jiné oblasti. Do konsolidace nejsou zahrnuty všechny společnosti.

Loterijní průmysl

- **ABC 1, a.s.** je zakládající a řídicí společnost holdingu. Její hlavní podnikatelskou aktivitou je prodej výherních hracích přístrojů a dalších zařízení, také jejich pronájem i celkové servisní služby. V roce 1998 se tato společnost spojila s britskou společností, která je předním světovým výrobcem výherních hracích přístrojů. Společně s touto společností se podílí na vývoji nových přístrojů. Společnost spolupracuje s dalšími světově úspěšnými společnostmi, a to hlavně v Německu a ve Švédsku. Od roku 2005 je společnost ABC 1, a. s. držitelem certifikátu ISO na návrh, výrobu a prodej elektronických a elektromechanických hracích přístrojů, také na jejich nákup a prodej a také na jejich servis.
- **ABC 2, a. s.** vznikla spojením dvou společností, původní společností ABC 2 a další společností ABC v dubnu roku 2009 a skládá se nyní ze dvou divizí, a to:
 - divize Kursové sázky; tato společnost se zabývá sázkovými kanceláři, kde je možné sázet na on-line terminálech nebo je možné sázet přes internet;
 - divize Loterie a hry; tato divize provozuje centrální loterijní systém,

interaktivní videoterminály a vícemístné hrací zařízení, v současnosti spravuje více než 1000 míst s vícemístnými horními zařízeními, kterým poskytuje také servis.

- **ABC 3 Slovakia, a. s.** se zabývá prodejem výherních hracích přístrojů na Slovensku.
- **ABC 4 Slovakia, a. s.** činností společností je provozování výherních hracích přístrojů, interaktivních videoterminálů a dalších hracích zařízení;
- **ABC 5 Provoz, a. s.** provozuje výherní hrací přístroje, interaktivní videoterminály a další přístroje.

Neloterijní průmysl

- **ABC 6, a. s.** provozuje datové centrum, poskytuje služby v oblasti informačních a telekomunikačních technologií;
- **ABC 7, a. s.** spravuje a udržuje nemovitosti ve vlastnictví holdingu ABC, v současnosti se jedná asi o 60 objektů po celé České republice. Dále pronajímá nebytové prostory, investuje v oblasti cestovního ruchu a rekonstruuje, zrenovoval například tradiční dřevěnice v Beskydech a několik hotelů na jižní Moravě.
- **ABC 8, a. s.** je obchodní zástupce značek BMW a MINI pro Zlínský kraj se zabývá prodejem luxusních automobilů a jeho součástí.
- **ABC 9, a. s.,** bezpečnostní agentura funguje od roku 1995, poskytuje ostrahu objektů prostřednictvím elektronického zabezpečení i fyzické ostrahy.
- **ABC 10** provozuje hotely na jižní Moravě.
- **ABC 11 Slovakia, s. r. o.** provozuje luxusní hotel v Trenčíně.
- **ABC 12, a. s.** se stala součástí holdingu ABC v roce 2001. Vyrábí smaltované a plechové výrobky, mezi nejznámější výrobky patří tabulky s názvy ulic a reklamní cedule.
- **ABC 13, a. s.** je vydavatelem regionálního týdeníku na jižní Moravě.

3.1 Konsolidovaná účetní závěrka holdingu ABC

Rozdíly²⁸ v účetních závěrkách sestavených podle IFRS a podle českých předpisů je mnoho, týkají se nejen obsahu ale i vzhledu. IFRS nestanovuje závazně předepsaný formát u rozvahy ani u výsledovky. Aktiva a pasiva jsou v rozvaze rozlišeny na krátkodobé a dlouhodobé, někdy jsou položky řazeny podle likvidity, pokud jsou takto poskytovány přesnější informace. Ve výsledovce je závazné pouze členění nákladů, a to buď podle účelu, nebo podle druhu. Jsou také stanoveny položky, které musí být ve výsledovce vždy uvedeny. Jestliže by se tedy holding ABC řídil IFRS, tak by si formát rozvahy i výsledovky mohl přizpůsobit vlastním potřebám.

České účetní předpisy jsou v tomto směru přísnější, minimální rozsah, uspořádání a označování položek v rozvaze je předepsáno v souladu se čtvrtou směrnicí EU, jen u konsolidované účetní závěrky není formát závazně předepsán. Pravidla pro přehled o peněžních tocích jsou srovnatelná podle IFRS i podle ČÚS.

Holding ABC sestavuje svou konsolidovanou účetní závěrku v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Protože se holding ABC řídí českými účetními předpisy, musí dodržovat závazně stanovený formát jednotlivých účetních výkazů. Jelikož není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, nemusí tedy sestavovat individuální účetní závěrky a konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. Konsolidující účetní jednotkou je společnost ABC 1, a. s., která je v tomto konsolidačním celku mateřským podnikem. U všech společností byla použita metoda plné konsolidace, protože podíl konsolidující společnosti na základním kapitálu jednotlivých podniků je 100 %. Výjimku tvoří jediná společnost, ve které konsolidující společnost vlastní pouze 33,79 %. U této společnosti byla použita ekvivalenční metoda konsolidace. Do konsolidace bylo zahrnuto osm společností, většina má sídlo v České republice, jedna v Lotyšsku a jedna v Polsku. Tři společnosti nebyly do konsolidace zahrnuty, a to z důvodu nízké majetkové účasti nebo z důvodu nevykazování žádné činnosti ve skupině podniků. V českých účetních předpisech jsou stanoveny případy, kdy dceřiné společnosti mohou být vyloučeny z konsolidace. Jedná se především o případy, kdy je podíl dceřiné společnosti na konsolidačním celku

²⁸Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

nevýznamný, nebo pokud je dceřiný podnik držen za účelem prodeje v následujícím účetním období, také jestliže je omezen výkon vlivu mateřského podniku v dceřiném a tím omezeno řízení tohoto dceřiného podniku mateřským. Jestliže by holding ABC sestavoval svoje konsolidované výkazy podle IFRS, pak by do konsolidace musely být zahrnuty všechny dceřiné podniky bez výjimky.

Účetní závěrky jednotlivých společností holdingu ABC i konsolidovaná účetní závěrka musí být sestaveny v české měně, pro potřebu přepočtu dceřiných společností ze zahraničí se použijí kurzy platné k rozvahovému dni. Při přepočtu nevznikají žádné kurzové rozdíly. V případě sestavení konsolidované účetní závěrky podle IFRS by si holding ABC mohl vybrat, jestli sestaví účetní závěrku v měně, ve které vede účetnictví, nebo i v jiné měně. Opět se použije kurz²⁹ platný k rozvahovému dni na všechny položky kromě nerozděleného zisku. Tento nerozdělený zisk a všechny nákladové a výnosové položky by se přepočety podle aktuálních kurzů ke dni transakce nebo průměrnými kurzy. Tyto přepočty z cizích měn řeší mezinárodní účetní standard IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn. IFRS na rozdíl od českých účetních předpisů řeší také další problematické otázky³⁰ týkající se přepočtu měny, jako například vykazování kurzových rozdílů ve vlastním kapitálu, problematiku přepočtu měny u zahraničního podniku v hyperinflačním prostředí a problematiku vykazujícího podniku v hyperinflačním prostředí. Holding ABC v těchto případech může použít úpravu podle IFRS, pokud se české účetní předpisy těmito případy nezabývají.

3.1.1 Konsolidovaná rozvaha holdingu ABC

Konsolidované finanční výkazy mohou na rozdíl od individuálních finančních výkazů obsahovat navíc ještě následující položky³¹:

- V případě rozvahy sestavené podle českých předpisů
 - aktivní (kladný) konsolidační rozdíl;
 - záporný konsolidační rozdíl;
 - menšinový vlastní kapitál;

²⁹ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

³⁰ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

³¹ Zpracováno dle SVATOŠOVÁ, TRÁVNÍČKOVÁ, 2010

- menšinový základní kapitál;
 - menšinové kapitálové fondy;
 - menšinové ziskové fondy včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let;
 - menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období;
 - cenné papíry a podíly v ekvivalenci;
 - konsolidační rezervní fond;
 - podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci.
- V případě rozvahy sestavené podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví³²
- goodwill;
 - záporný goodwill;
 - menšinové podíly.

Tabulka 1: Aktivní strana konsolidované rozvahy holdingu ABC

rok	2009	2008
<i>Aktiva celkem</i>	<i>1 786 793</i>	<i>1 813 833</i>
Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0
Dlouhodobý majetek	598 443	692 082
Dlouhodobý nehmotný majetek	37 751	32 606
Dlouhodobý hmotný majetek	287 456	359 905
Dlouhodobý finanční majetek	273 236	299 571
Aktivní konsolidační rozdíl	0	0
Oběžná aktiva	1 181 332	1 116 418
Zásoby	227 338	277 787
Dlouhodobé pohledávky	70 445	52 912
Krátkodobé pohledávky	538 922	649 885
Finanční majetek	344 627	135 834
Časové rozlišení	7 018	5 333

Zdroj: Vlastní zpracování dle finančních výkazů holdingu ABC

³² Zpracováno dle LOJA, 2002

V českých účetních předpisech neexistují detailní postupy pro vyčíslení snížení hodnoty aktiv³³, existuje pouze obecný požadavek na zohlednění možného snížení hodnoty. Rozlišují se dva druhy znehodnocení. Trvalé snížení hodnoty se zachycuje odpisem hodnoty, dočasné snížení hodnoty zachycují opravné položky. Holding ABC může použít také principy stanovené IFRS. Podle IFRS podnik k datu sestavení účetních výkazů posoudí, jestli došlo ke snížení hodnoty aktiv. Ztráta ze snížení hodnoty se projeví ve výsledovce.

Aktivní konsolidační rozdíl

Podle českých účetních předpisů je konsolidační rozdíl³⁴ rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidovaného podniku a jejich oceněním dle podílové účasti konsolidujícího podniku na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou. Reálná hodnota se zjistí jako rozdíl reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu ke dni akvizice nebo ke dni dalšího pořízení cenných papírů nebo podílů. Dnem akvizice se myslí datum, od kterého provádí ovládající a řídicí osoba příslušný vliv nad konsolidovaným podnikem. Tento konsolidační rozdíl se odepisuje rovnoměrně do 20 let, ale je možné jej odepisovat i kratší dobu. Tyto odpisy jsou vykazovány v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty jako položka navíc.

Pod pojmem „goodwill“³⁵ se podle IFRS rozumí rozdíl mezi náklady na podnikovou kombinaci a čistými nabytými aktivy. Je to tedy v podstatě platba, která byla zaplacená nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků. Neodepisuje se, pouze je každý rok přezkoumán z hlediska snížení hodnoty a výskytu znehodnocení. Toto hodnocení se provádí vždy, pokud ve společnosti došlo ke změnám, po kterých by účetní hodnota nemusela být zpětně ziskatelná. Společnost prověří ocenění nabývaných aktiv, pasiv a podmíněných závazků a pořizovací náklady podnikové kombinace. Po prověření je tento rozdíl zaúčtován do výkazu zisků a ztráty. Zúčtování goodwillu se ve výsledovce nevykazuje samostatně, ale je součástí provozního výsledku hospodaření.

V případě sestavení konsolidované účetní závěrky podle IFRS by položka aktivního konsolidačního rozdílu by v rozvaze byla nahrazena položkou goodwill, který

³³ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

³⁴ Zpracováno dle SVATOŠOVÁ, TRÁVNÍČKOVÁ, 2010

³⁵ Zpracováno dle KRUPOVÁ, 2009

by se namísto rovnoměrného odepisování každý rok testoval na snížení hodnoty aktiv. Každý rok by se tedy sledovalo, jestli není nutné hodnotu goodwillu snížit.

Společnost vykazuje nulový aktivní konsolidační rozdíl. To znamená, že v roce 2008 ani v roce 2009 společnost nezískala 100% podíl v další dceřiné společnosti. V případě použití IFRS by byl goodwill také nulový.

Dlouhodobý majetek

Společnost má největší část dlouhodobého majetku ve hmotném majetku, převážně ve formě samostatných movitých věcí a jejich souborů. Jelikož jsou dceřiné společnosti ve svých podnikatelských aktivitách velmi různorodé, je těžké odhadovat přesné složení těchto movitých věcí. V roce 2009 došlo k výraznému snížení movitého majetku. Společnost vlastní také stavby i pozemky. O něco méně má společnost v dlouhodobém finančním majetku, kde největší část prostředků je vložena v ostatních dlouhodobých cenných papírech a podílech. Jen malá část dlouhodobého majetku je majetek nehmotný, jedná se převážně o software, který je potřeba k provozu podnikatelských činností.

České účetní předpisy předepisují přesný výčet aktiv, která jsou považována za dlouhodobý majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Tyto aktiva se aktivují a odepisují, pokud se nachází ve výčtu dlouhodobých nehmotných nebo hmotných aktiv, je splněna doba použitelnosti a cena aktiva přesahuje cenu stanovenou vnitropodnikovou směrnicí. Pokud tedy holding ABC pořídil majetek nevyskytující se v tomto výčtu, nemohl ho zařadit do dlouhodobého majetku. Jestliže by holding ABC používal IFRS, tak by tento majetek do dlouhodobého majetku mohl být zařazen v případě, pokud by splňoval všeobecné charakteristiky movitého nebo nemovitého majetku. IFRS definují nehmotný majetek³⁶ jako nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, které bylo zakoupeno nebo vyrobeno vlastní činností. Pro dlouhodobý hmotný majetek jsou stanoveny účely pro jeho držení. Budoucí ekonomický užitek z tohoto aktiva musí být pravděpodobný a pořizovací cenu aktiva je možno vyčíslit.

Nehmotný majetek, který byl vytvořen vlastní činností pro potřeby holdingu ABC,

³⁶ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

se neaktivuje. Hodnota dlouhodobého majetku se může navýšit o technické zhodnocení, jestliže náklady na toto zhodnocení za účetní období překročí částku stanovenou zákonem. Jestliže by holding ABC použil IFRS, potom by se nehmotný majetek zvýšil o hodnotu nehmotného majetku, který byl vytvořen vlastní činností. Do pořizovací ceny nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností by se zahrnuly všechny výdaje, které by bylo možné přiřadit přímo k tvorbě, výrobě nebo přípravě majetku. Dlouhodobý nehmotný majetek by byl odepisován do nákladů na základě předpokládané životnosti příslušného majetku. Nehmotný majetek s neomezenou dobou použitelnosti by byl pravidelně testován na snížení hodnoty vždy v případě, jestliže by události a změny naznačovaly, že účetní hodnota tohoto majetku již není návratná.

V případě použití IFRS je možné využít kategorie dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje³⁷. Tato aktiva podnik vlastní, ale nevyužívá je, drží je pouze za účelem dalšího prodeje. Majetek je aktivně nabízen za cenu srovnatelnou s jeho současnou reálnou hodnotou. V české účetní legislativě se takový druh aktiv nenachází. Aktuálně holding ABC takový druh aktiv nevlastní.

Holding ABC tedy odepisuje veškerý nehmotný majetek podle odpisového plánu, v případě použití IFRS by holding ABC neodepisoval majetek s neomezenou dobou použitelnosti, tento majetek by byl každý rok testován na snížení hodnoty.

Oběžná aktiva

Oběžná aktiva společnosti převažují nad dlouhodobým majetkem. Nejvyšší podíl v oběžných aktivech mají krátkodobé pohledávky, převážně pohledávky z obchodních vztahů. Další velkou část oběžných aktiv představuje finanční majetek, hlavně účty v bankách. Nezanedbatelnou část tvoří také zásoby, a to především položky materiál, výrobky a zboží.

Podle české účetní legislativy i podle IFRS jsou zásoby³⁸ definovány přibližně stejně, nejsou zde žádné významnější rozdíly, proto by nedošlo k významnějším změnám, kdyby holding ABC používal IFRS. Jako oceňovací metodu pro stanovení ceny zásob při vyskladnění lze použít metodu FIFO, nebo metodu váženého průměru.

³⁷ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

³⁸ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

Finanční aktiva³⁹ podle české účetní legislativy nezahrnují příjmy příštích období, které společně s náklady příštích období patří do zvláštní položky aktiv časové rozlišení. České účetní předpisy stanovují, že finanční aktiva se při prvotním zaúčtování ocení pořizovací cenou včetně transakčních nákladů. V případě sestavení účetní závěrky podle IFRS by holding ABC vykazoval příjmy příštích období v oběžných aktivech. V případě použití IFRS by holding ABC při prvotním zaúčtování finančního aktiva ocenil majetek reálnou hodnotou namísto pořizovací cenou, jak to provádí nyní. V českých účetních předpisech se rozlišují pravidla pro finanční instituce a pro podniky. Úprava pravidel pro finanční instituce se více přibližuje IFRS než úprava pravidel pro podnikatelské subjekty.

V konsolidace podle IFRS by v pohledávkách nemohly být pohledávky veřejně obchodovatelné, holding ABC nyní tento druh pohledávek nemá.

Z pasivní části rozvahy, která je prezentována v tabulce 2 na následující straně, je patrné, že vlastní kapitál společnosti převažuje nad cizími zdroji. Položka kapitálové fondy je záporná kvůli záporným oceňovacím rozdílům z přecenění majetku a závazků. Na rozdíl od individuálních účetních závěrek tato konsolidovaná účetní závěrka obsahuje navíc následující položky:

- pasivní konsolidační rozdíl;
- podíl výsledku hospodaření na ekvivalenci;
- konsolidační rezervní fond;
- menšinový vlastní kapitál.

³⁹ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

Tabulka 2: **Pasivní strana konsolidované rozvahy holdingu ABC**

rok	2009	2008
<i>Pasiva celkem</i>	<i>1 786 793</i>	<i>1 813 833</i>
Vlastní kapitál	1 213 187	1 154 310
Základní kapitál	245 900	245 900
Kapitálové fondy	-1 592	-4 458
Rezervní fondy	50 607	27 040
Výsledek hospodaření minulých let	622 527	507 713
Výsledek hospodaření běžného účetního období	295 745	378 115
Pasivní konsolidační rozdíl	49 509	52 411
Podíl HV na ekvivalenci	-33 859	8 811
Konsolidační rezervní fond	29 400	0
Cizí zdroje	483 159	596 663
Rezervy	0	0
Dlouhodobé závazky	37 804	116 319
Krátkodobé závazky	434 427	480 344
Bankovní úvěry a výpomoci	10 928	0
Časové rozlišení	11 409	9 002
Menšinový vlastní kapitál	129	1 447

Zdroj: Vlastní zpracování dle finančních výkazů holdingu ABC

Pasivní konsolidační rozdíl

Definice konsolidačního rozdílu je popsána v souvislosti s aktivní stranou rozvahy. České účetní předpisy upravují stejně zúčtování kladného i záporného konsolidačního rozdílu. Pasivní konsolidační rozdíl může být zaúčtován jako pasivum nebo záporné aktivum.

V IFRS je goodwill záporný, jestliže je reálná hodnota daných aktiv a pasiv vyšší než pořizovací náklady. Záporný goodwill⁴⁰ může vzniknout v důsledku nadhodnocení nabývaných aktiv nebo podhodnocení nabývaných závazků. Záporný goodwill se

⁴⁰ Zpracováno dle LOJA, 2002

vztahuje například k očekávaným budoucím ztrátám nebo k nabytým aktivům.

V roce 2008 i 2009 holding ABC vykazuje pasivní konsolidační rozdíl. V případě použití IFRS by měl holding ABC prověřit ocenění nabývaných identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků a pořizovací náklady podnikové kombinace, poté je záporný goodwill zaúčtován do výsledovky.

Podíl výsledku hospodaření v ekvivalenci

Podíl výsledku hospodaření v ekvivalenci⁴¹ se vypočítá podle podílové účasti mateřské společnosti na základním kapitálu přidružené společnosti a podle skutečně dosaženého výsledku hospodaření konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem ode dne akvizice do konce účetního období. Nyní holding ABC tuto položku vykazuje samostatně dle českých účetních předpisů. V případě použití IFRS by holding ABC tuto položku zahrnul do položky nerozdělených zisků a ztrát, položka podíl výsledku hospodaření v ekvivalenci by tedy v konsolidované rozvaze holdingu ABC nebyla.

Konsolidační rezervní fond

Podle české účetní legislativy se konsolidační rezervní fond⁴² vypočítá podle podílové účasti mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiných společností. Obsahuje kumulované výsledky hospodaření za předchozí účetní období konsolidovaných společností od okamžiku jejich zařazení do konsolidačního celku.

Jestliže by holding ABC používal IFRS, tato položka by neexistovala, protože by položka konsolidační rezervní fond byla součástí nerozdělených zisků a neuhrazených ztrát.

Menšinový vlastní kapitál

V této pasivní rozvahové položce se nacházejí menšinové podíly⁴³ na vlastním kapitálu ovládaných a řízených osob v členění podílů na základním kapitálu,

⁴¹ Zpracováno dle SVATOŠOVÁ, TRÁVNÍČKOVÁ, 2010

⁴² <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/020.aspx>

⁴³ Zpracováno dle SVATOŠOVÁ, TRÁVNÍČKOVÁ, 2010

kapitálových фондах, фондах ze zisku, výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření běžného účetního období. Tyto menšinové podíly na vlastním kapitálu jsou v konsolidované účetní závěrce holdingu ABC zahrnuty od data akvizice. Ocenění⁴⁴ menšinových podílů není v českých účetních předpisech přesně předepsáno. Ocenit menšinový podíl lze reálnou hodnotou nabytých identifikovatelných aktiv a závazků. Menšinové podíly jsou pro účely vykazování rozděleny na základní kapitál, nerozdělený zisk a ostatní kapitálové fondy.

Jestliže by holding ABC sestavoval účetní závěrku podle IFRS, pak by vykazoval menšinový podíl v čisté reálné hodnotě pořízených identifikovatelných aktiv a závazků nebo by vykázal menšinový podíl jako menšinový proporcionální podíl na reálné hodnotě nabytého podniku. Holding ABC by se mohl rozhodnout, jaký způsob ocenění použije u každé dceřiné společnosti.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál holdingu ABC se dle českých účetních předpisů skládá z následujících položek:

- základní kapitál;
- kapitálové fondy;
- rezervní fondy, nedělitelná fond a ostatní fondy ze zisku;
- výsledek hospodaření minulých let;
- výsledek hospodaření běžného účetního období.

V případě použití IFRS by do vlastního kapitálu holdingu ABC nepatřily položky týkající se výsledků hospodaření aktuálního účetního období nebo minulých let, což by holdingu ABC snížilo vlastní kapitál.

Rezervy

Holding ABC netvoří žádné rezervy, neuvažuje tedy o opravách majetku ani o

⁴⁴ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

možných budoucích rizicích. Investuje prostředky jinak než do rezerv. Cizí kapitál je vázán hlavně v krátkodobých závazcích, a to převážně v závazcích z obchodních vztahů, i když nezanedbatelná část je vázána v závazcích k ovládajícím a řídicím osobám.

České účetní předpisy zachycují pouze obecný požadavek na tvorbu rezerv na rizika a ztráty z podnikání a na restrukturalizaci. Existují také zákonné rezervy, jejichž tvorba a užití je vázáno zákonem o rezervách.

V IFRS jsou pravidla pro tvorbu rezerv⁴⁵ přísnější. Kdyby tedy holding ABC používal IFRS, pak by nemohl tvořit rezervy na budoucí náklady ani na náklady, které vzniknou v souvislosti s novými právními normami, které však ještě nebyly schváleny. Holding ABC by mohl tvořit rezervy právě tehdy, pokud by dodržel podmínky, že podnik má určitý závazek z minulých událostí a k úhradě tohoto závazku se budou muset použít prostředky podniku a zároveň je možné výši závazku spolehlivě ocenit. Závazek může být právní i mimosmluvní a jeho zaplacení se podnik nevyhne, aby mohla být rezerva vytvořena. Jelikož holding ABC rezervy netvoří, tak by nedošlo ke zvýšení ani snížení položky rezervy.

Dlouhodobé závazky

V položce dlouhodobé závazky mají největší objem jiné závazky, které nejsou blíže specifikované. Jen malá část prostředků souvisí s dlouhodobými závazky z obchodních vztahů a s odloženým daňovým závazkem.

Nyní holding ABC dle českých účetních předpisů rozlišuje, kdy jsou závazky dlouhodobé a kdy krátkodobé. Pro závazky je rozhodující splatnost k rozvahovému dni. Pokud je tato splatnost delší než jeden rok, jedná se o závazky dlouhodobé.

Finanční závazky⁴⁶ znamenají pro podnik smluvní povinnost na dodání peněžních prostředků jinému podniku nebo povinnost vyměnit finanční nástroje s jiným podnikem za nevýhodných podmínek. IFRS rozlišuje kapitálové nástroje podle podstaty závazků emitenta, a to jako závazek nebo jako kapitál.

⁴⁵ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

⁴⁶ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky výrazně převyšují závazky dlouhodobé. Největší část krátkodobých závazků tvoří závazky z obchodních vztahů, nezanedbatelná část závazků je i v položkách závazky ke státu, jako daňové závazky a dotace. Ostatní položky závazků nepřesahují deset milionů.

Podle českých účetních předpisů jsou dotace⁴⁷ účtovány do výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na přesně stanovený účel, kvůli kterému byla dotace poskytnuta. Jestliže byla dotace poskytnuta na pořízení dlouhodobého majetku, pak snižuje jeho pořizovací cenu nebo vlastní náklady na aktiva vytvořená vlastní činností. Pokud dotace pokryje celou cenu majetku, pak se daný majetek účtuje na podrozvahových účtech.

Jestliže by holding ABC používal IFRS, státní dotace poskytnuté jako kompenzace již vzniklých nákladů by byly vykazovány až v době, kdy budou splněny podmínky, za kterých byla dotace poskytnuta, a jestliže je jisté, že tato dotace bude skutečně udělena. Dotace na pořízení aktiv musí být časově rozlišeny a přiřazeny k odpisům těchto aktiv, nebo mohou snižovat pořizovací cenu dotovaného aktiva. Ve finančních výkazech jsou dotace zachyceny buď jako výnosy příštích období, nebo jako snížení účetní hodnoty aktiva, kdy je dotace zachycena ve výsledovce jako snížení odpisů. Jestliže by holding ABC vykazoval dotace jako příjmy příštích období v časovém rozlišení, zvýšila by se aktivní strana rozvahy. Pokud by vykazoval dotace jako snížení účetní hodnoty aktiva, pak by se aktivní strana rozvahy snížila.

IFRS přesně vymezují krátkodobé závazky⁴⁸. Závazky se považují za krátkodobé, pokud jsou splatné do dvanácti měsíců od rozvahového dne, i když původní splatnost mohla být delší než dvanáct měsíců.

⁴⁷ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

⁴⁸ Zpracováno dle KRUPOVÁ, 2009

3.1.2 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty holdingu ABC

Konsolidované finanční výkazy mohou na rozdíl od individuálních finančních výkazů obsahovat následující položky⁴⁹:

- V případě výkazu zisku a ztráty sestaveném podle IFRS
 - menšinové podíly (detailní popis této položky může být rozveden v příloze ke konsolidované účetní závěrce).
- V případě výkazu zisku a ztráty sestaveném podle českých účetních předpisů
 - zúčtování aktivního konsolidačního rozdílu;
 - zúčtování záporného konsolidačního rozdílu;
 - menšinové podíly na výsledku hospodaření.

Kdyby holding ABC používal IFRS, pak by součástí účetní závěrky kromě výkazu zisku a ztráty byl také výkaz úplného výsledku. Holding ABC by si mohl vybrat, jestli sestaví pouze výkaz úplného výsledku, nebo dva výkazy, a to výkaz úplného výsledku, který obsahuje zisk nebo ztrátu a jednotlivé součásti ostatního úplného výsledku, a výkaz zisku a ztráty, který obsahuje jednotlivé součásti výsledku hospodaření.

Náklady a výnosy

Ve výkazu zisku a ztráty je podrobně rozepsán výsledek hospodaření. Výnosem⁵⁰ se rozumí hrubý přírůstek ekonomických užitků během vykazovaného období vyplývající z běžné činnosti podniku. Tržby jsou vykázány v reálné hodnotě, která byla nebo bude uhrazena. V případě použití IFRS by holding ABC musel při vykazování výnosů dodržovat kritéria⁵¹ pro vykazování výnosů při prodeji výrobků a zboží, při poskytnutí služeb, pro úroky, licenční poplatky a dividendy. Kritéria pro uznání výnosu jsou následující:

- je vysoce pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do podniku;
- výnosy a související náklady lze spolehlivě ocenit.

⁴⁹ Zpracováno dle LOJA, 2002

⁵⁰ Zpracováno dle KRUPOVÁ, 2009

⁵¹ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

České účetní předpisy nepožadují zjištění souvisejících nákladů, nestanovují kritéria podobná IFRS, rozhodující je forma transakce. Tržby také musí být časově rozlišeny v rozvaze. Náklady⁵² jsou definovány jako poklesy ekonomických užitků.

V případě použití IFRS by holding ABC musel při časovém rozlišení provést diskontování na současnou hodnotu.

Nákladové úroky

Nákladové úroky⁵³ jsou vykazovány na aktuální bázi. Podle českých účetních předpisů používají finanční instituce efektivní úrokovou sazbu nebo lineární sazbu pro krátkodobé závazky. V případě použití IFRS holdingem ABC by v případě, že nákladové úroky obsahují také slevu nebo prémii vzniklou z vydání dluhového nástroje, byla tato sleva amortizována pomocí metody efektivní úrokové sazby.

Mimořádné položky

Jestliže by holding ABC používal IFRS, nemohl by rozlišovat položky mimořádné výnosy a mimořádné náklady. V těchto položkách⁵⁴ se nachází především neobvyklé operace vzhledem k běžné činnosti podniku, nečekaně se vyskytující události jako například změny účetních metod, rezervy na restrukturalizaci, náklady a výnosy při postoupení nebo ukončení činnosti podniku a také náhrady mimořádných škod.

Holding ABC měl v roce 2008 mimořádné výnosy v hodnotě 142 000 Kč. Tyto mimořádné výnosy vznikly u dceřiné společnosti nacházející se v zahraničí. Jedná se o zaplacení soudních poplatků při vymáhání pohledávek. V případě použití IFRS by byly tyto výnosy zahrnuty do položky výnosy z provozní činnosti, kam podle IFRS patří.

⁵² Zpracováno dle KRUPOVÁ, 2009

⁵³ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

⁵⁴ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

3.1.3 Konsolidovaný přehled o peněžních tocích

Pro sestavení přehledu o peněžních tocích existují dvě metody⁵⁵, a to metoda přímá a nepřímá. Za použití přímé metody jsou peněžní toky vykázány jako souhrn peněžních příjmů a výdajů souvisejících s provozní činností. Za použití nepřímé metody jsou peněžní toky vykázány na základě úpravy čistého zisku o nepeněžní transakce, kterými jsou například odpisy. V praxi je více používána nepřímá metoda. Tyto metody jsou stejné v českých účetních předpisech i v IFRS.

Konsolidovaný výkaz peněžních toků může na rozdíl od jednotlivých výkazů peněžních toků podle IFRS obsahovat navíc tyto peněžní toky⁵⁶:

- ze zaplacených dividend menšinovým podílům;
- z dividend vyplacených přidruženými podniky a dalšími podniky, u kterých se aplikuje ekvivalenční metoda konsolidace;
- peněžní dopad z nabytých a pozbytých dceřiných podniků.

Holding ABC nesestavuje konsolidovaný přehled o peněžních tocích. Podle českých účetních předpisů jsou součástí konsolidované účetní závěrky⁵⁷ následující:

- konsolidovaná rozvaha;
- konsolidovaný výkaz zisků a ztráty;
- příloha ke konsolidované účetní závěrce, součástí této přílohy je pak konsolidovaný přehled o peněžních tocích a zdůvodnění případných změn ve vlastním kapitálu.

Kdyby holding ABC sestavoval účetní závěrku podle IFRS, pak by navíc sestavoval následující výkazy:

- konsolidovaný výkaz peněžních toků;
- konsolidovaný výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.

České účetní předpisy tedy považují za primární výkazy pouze dva, zatímco IFRS čtyři. Zatímco podle IFRS neexistují žádné výjimky z povinnosti vykazování přehledu o

⁵⁵ Zpracováno dle KŘÍŽ, KULHAVÝ, ZELENÝ, 2009

⁵⁶ Zpracováno dle LOJA, 2002

⁵⁷ Zpracováno dle LOJA, 2002

peněžních tocích, podle českých účetních předpisů tento výkaz nesestavují finanční instituce. Ostatní společnosti ho většinou sestavují, i když to není povinné.

Závěr

Cílem mé bakalářské práce bylo porovnat konsolidovanou účetní závěrku sestavenou dle českých účetních předpisů a dle IFRS a vymezit rozdíly mezi nimi. Při zpracování bakalářské práce jsem využila konsolidovanou účetní závěrku holdingu ABC.

Z porovnání českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví vyplývá, že i když české účetní předpisy již obsahují některé prvky IFRS, přesto jsou oba tyto systémy prozatím v mnoha ohledech neporovnatelné.

Význam IFRS stále roste, protože tento účetní systém je využíván na všech kontinentech. Sestavování účetního výkaznictví se v Evropské unii přiklání k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Cílem světových finančních trhů je postupné sjednocení systémů účetního výkaznictví. Proto větší a často nadnárodní společnosti v České republice využívají možnost používat tyto mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Velkou výhodou používání IFRS může být pro společnosti snadnější získání zahraničních investorů a tím zlepšení schopnosti získávat nové finanční prostředky. Pokud zahraniční uživatelé účetní závěrky nejsou schopni porozumět účetním výkazům české společnosti, potom jejich ochota ke spolupráci nebo vůle investovat se podstatně sníží. Proto je pro porovnatelnost finanční situace podniků velice důležité zavedení jednotné úpravy účetnictví ve všech státech. Nevýhodou IFRS je však nemožnost použít výsledek hospodaření zjištěný podle IFRS pro výpočet daně z příjmu právnických osob. Proto společnosti používající IFRS musí zjišťovat hospodářský výsledek podle českých účetních předpisů.

Některé společnosti musí sestavovat účetní závěrku dle IFRS, ačkoliv vedou účetnictví dle českých účetních předpisů, musí tedy sestavovat dvě účetní závěrky, což je pro společnosti náročné.

Praktická část mé bakalářské práce ukázala, že mezi českými účetními předpisy a IFRS stále existuje mnoho podstatných rozdílů, jelikož IFRS se snaží hlavně o poctivé a co nejvěrnější zobrazení skutečného stavu společnosti, české účetní předpisy jsou orientovány na daně. Konsolidovaná účetní závěrka sestavená dle IFRS může obsahovat

naprosto odlišný výsledek hospodaření i strukturu aktiv a pasiv na rozdíl od konsolidované účetní závěrky sestavené dle českých účetních předpisů. Při sestavování účetní závěrky dle IFRS by si společnost mohla zvolit formát výkazů, který není striktně předepsán. Do konsolidace dle IFRS by byly zahrnuty i tři dceřiné společnosti holdingu ABC, které nebyly zahrnuty do konsolidace dle českých účetních předpisů. Aktiva by se zvýšila o dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností. Příjmy příštích období by byly zahrnuty do oběžných aktiv namísto položek časového rozlišení. Vlastní kapitál by klesl z důvodu nezahrnutí výsledků hospodaření do vlastního kapitálu. Položky *podíl výsledku hospodaření v ekvivalenci* a *konsolidovaný rezervní fond* by nebyly vykázány samostatně, ale byly by zahrnuty v nerozdělených ziscích a ztrátách v konsolidované rozvaze holdingu ABC. Další významné rozdíly se vyskytují při účtování dotací a tvorbu rezerv, která je podle IFRS přísnější. Mimořádné výnosy holdingu ABC by dle IFRS byly zahrnuty ve výnosech z provozní činnosti. Při výpočtu výsledku hospodaření by se braly v úvahu pouze provozní a finanční činnost.

Literatura

- [1] Český účetní standard pro podnikatele č. 020 : Konsolidovaná účetní závěrka [online]. 2011 [citováno 2011-04-17]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/020.aspx> >.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 3. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2010. ISBN 978-80-7418-081-1.
- [4] HARNA, Lubomír. *Konsolidovaná účetní závěrka*. Praha: Bilance, 1996.
- [5] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vyd. Praha: Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0.
- [6] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [7] KŘÍŽ, P.; KULHAVÝ, P.; ZELENÝ, M. aj. *IFRS a české účetní předpisy : podobnosti a rozdíly* [online]. 12/2009 [citováno 2011-03-11]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
- [8] LOJA, Radka. *Konsolidovaná účetní závěrka : příručka*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2002. ISBN 80-86371-30-1.

- [9] SVATOŠOVÁ, Jana, TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: Anag, 2010. ISBN 978-80-7263-578-8.
- [10] *Zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví v platném znění.*
- [11] *Interní materiály holdingu ABC*

Přílohy

Příloha 1: Konsolidovaná rozvaha holdingu ABC za rok 2009 zpracovaná dle českých účetních předpisů

Příloha 2: Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty holdingu ABC za rok 2009 zpracovaná dle českých účetních předpisů

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

KONSOLIDOVANÁ ROZVAHA (BALANCE)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

ABC 1, a.s.

ke dni 31.12.2009

(v celých tisících Kč)

IČ

12345678

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

označ	AKTIVA	řád		
a	b	c	CELKEM	Minulé období
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	1 786 793	1 813 833
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	598 443	692 082
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	37 751	32 606
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0
3	Software	007	35 274	30 118
4	Ocenitelná práva	008	0	0
5	Goodwill	009	0	0
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	51	42
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	2 426	2 446
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	287 456	359 905
B. II. 1	Pozemky	014	10 090	10 098
2	Stavby	015	46 806	48 480
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	228 909	300 788
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0
5	Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	155	246
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	1 427	293
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	69	0
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	273 236	299 571
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	6 529	6 643
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	1	0
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	199 218	201 059
4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	0	0
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	126
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0
	Cenné papíry v ekvivalenci	030a	67 488	91 743
B. IV.	Aktivní konsolidační rozdíl	030b		

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, Vodňanského 4, Praha 6-Břevnov, tel. 233 356 811

označ	AKTIVA	řád		
a	b	c	CELKEM	Minulé období
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	1 181 332	1 116 418
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	227 338	277 787
C. I. 1	Materiál	033	88 639	133 834
2	Nedokončená výroba a polotovary	034	1 738	1 441
3	Výrobky	035	55 233	32 454
4	Zvířata	036	0	0
5	Zboží	037	81 728	110 058
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	70 445	52 912
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	28 701	11 968
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	0	0
3	Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	6 126	189
6	Dohadné účty aktivní	045	0	0
7	Jiné pohledávky	046	35 287	40 395
8	Odložená daňová pohledávka	047	331	360
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	538 922	649 885
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	389 840	498 614
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	0	0
3	Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	76 000	0
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0
6	Stát - daňové pohledávky	054	7 974	1 334
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1 407	10 770
8	Dohadné účty aktivní	056	11 799	5 923
9	Jiné pohledávky	057	51 902	133 244
C. IV.	Finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	344 627	135 834
C. IV. 1	Peníze	059	1 323	1 749
2	Účty v bankách	060	343 233	133 955
3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	061	71	130
4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	7 018	5 333
D. I. 1	Náklady příštích období	064	6 537	5 333
2	Komplexní náklady příštích období	065	0	0
3	Příjmy příštích období	066	481	0

označ	PASIVA	řád		Min.úč. období
a	b	c	CELKEM	
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	1 786 793	1 813 833
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	1 213 187	1 154 310
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	245 900	245 900
1	Základní kapitál	070	245 900	245 900
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
3	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	-1 592	-4 458
A. II. 1	Emisní ážio	074	0	0
2	Ostatní kapitálové fondy	075	3 923	330
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-5 515	-4 788
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	50 607	27 040
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	50 607	27 040
3	Statutární a ostatní fondy	080	0	0
A. IV.	Výsledek hospodářství minulých let (ř. 82 + 83)	081	622 527	507 713
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	082	648 474	526 117
2	Neuhrazená ztráta minulých let	083	-25 947	-18 404
A. V.	Výsledek hospodářství běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118)/	084	295 745	378 115
A. VI.	Pasivní konsolidační rozdíl	084a	49 509	52 411
	Podíl HV na ekvivalenci	084b	-33 859	8 811
	Konsolidační rezervní fond	084c	29 400	0
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	483 159	596 663
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	0	0
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	0	0
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0
3	Rezerva na daň z příjmů	089	0	0
4	Ostatní rezervy	090	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	37 804	116 319
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	092	1 839	60 906
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	093	0	27 603
3	Závazky - podstatný vliv	094	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095	0	0
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	096	10	9 877
6	Vydané dluhopisy	097	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	098	0	0
8	Dohadné účty pasivní	099	0	0
9	Jiné závazky	100	34 070	16 068
#	Odložený daňový závazek	101	1 885	1 865

označ	PASIVA	řád		Min.úč. období
a	b	c	CELKEM	
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	434 427	480 344
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	103	241 776	274 553
2	Závazky - ovládající a řídící osoba	104	130 804	100 000
3	Závazky - podstatný vliv	105	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	0	0
5	Závazky k zaměstnancům	107	7 059	6 507
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	3 728	3 523
7	Stát - daňové závazky a dotace	109	27 623	76 404
8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	3 163	3 302
9	Vydané dluhopisy	111	0	0
10	Dohadné účty pasivní	112	18 931	11 518
11	Jiné závazky	113	1 343	4 537
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	10 928	0
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	0	0
2	Bankovní úvěry krátkodobé	116	0	0
3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	10 928	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	11 409	9 002
C. I. 1	Výdaje příštích období	119	89	17
2	Výnosy příštích období	120	11 320	8 985
D.	Menšinový vlastní kapitál (122 až 125)	121	129	1 447
D. I.	Menšinový základní kapitál	122	200	1 300
II.	Menšinové kapitálové fondy	123	10	-110
III.	Menšinové fondy ze zisku + nerozdělený zisk min. let	124	-130	188
IV.	Menšinový HV běžného období	125	49	69

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

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

ke dni **31.12.2009**
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

ABC 1, a.s.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání
účetní jednotky

IČ

12345678

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	366 985	514 278
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	307 302	373 145
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	59 683	141 133
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	1 320 774	1 317 854
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 259 856	1 272 924
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	23 061	4 263
3	Aktivace	07	37 857	40 667
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	734 578	746 478
B. 1	Spotřeba materiálů a energie	09	496 044	589 248
B. 2	Služby	10	238 534	157 230
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	645 879	712 509
C.	Osobní náklady	12	142 289	127 091
C. 1	Mzdové náklady	13	100 237	84 796
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	7 530	9 839
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	32 366	30 088
C. 4	Sociální náklady	16	2 156	2 368
D.	Daně a poplatky	17	569	955
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	150 169	128 384
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	65 593	55 716
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	11 740	16 576
2	Tržby z prodeje materiálu	21	53 853	39 140
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	35 152	31 895
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	1 839	10 567
F. 2	Prodaný materiál	24	33 313	21 328
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-117	-1 904
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	14 410	14 054
H.	Ostatní provozní náklady	27	9 319	28 452
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+26-27+(-28)-(-29)/	30	388 501	467 406

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	16 083	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	1 861	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	46
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	24
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	22
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	5 397	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	5 581	7 623
N.	Nákladové úroky	43	2 818	2 635
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	11 420	40 863
O.	Ostatní finanční náklady	45	25 321	46 328
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Konsolidovaný finanční výsledek hospodaření /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))/	48	-2 313	-431
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	78 311	107 133
Q. 1	-splatná	50	78 517	107 022
Q. 2	-odložená	51	-206	111
**	konsolidovaný výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	307 877	359 842
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	142
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
	Zúčtování pasivního konsolidačního rozdílu	55	23 099	16 260
	Zúčtování aktivního konsolidačního rozdílu	56	1 323	6 871
	Podíl HV na ekvivalenci		-33 859	8 811
	Odúčtování menšinových podílů		49	69
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 58 + 57)	57	0	0
S. 1	-splatná	58	0	0
S. 2	-odložená	59	0	0
*	Konsolidovaný mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	60	-12 132	18 273
T.	Menšinový hospod. Výsledek běžného účetního období (+/-)	61	0	0
***	Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	62	295 745	378 115
****		63		