

Položky odlišně vykazované v individuální účetní závěrce oproti konsolidované účetní závěrce[#]

*Marie Zelenková**

Úvod

Sestavování konsolidované účetní závěrky za skupinu se stalo běžnou povinností mateřských společností. O mateřské společnosti se hovoří, pokud má tato účetní jednotka kontrolu nad jinou účetní jednotkou. Obvykle se v této souvislosti označuje tento vliv v účetní jednotce jako vliv rozhodující a pro sestavení konsolidované účetní závěrky se použije plná metoda konsolidace. Konsolidovaná účetní závěrka se pomocí plné metody konsolidace sestaví tak, že se z individuální rozvahy mateřské jednotky (neboli investora) nahradí investice představující rozhodující (více než 50 %) vliv v dceřiné jednotce (tj. v jednotce, která tyto akcie nebo podíly emitovala) konkrétními položkami aktiv a závazků dceřiné jednotky. Dále se z konsolidované účetní závěrky vyloučí všechny vzájemné transakce, které se uskutečnily v rámci jednoho konsolidačního celku.

Příspěvek se v dalším textu zaměřuje právě na vyloučení vzájemných transakcí mezi jednotkami, které jsou součástí jedné skupiny. Cílem rozhodně není popsat všechny položky, které se v individuální účetní závěrce vykazují odlišně, než jak se tyto položky vykazují po eliminaci vzájemných vazeb v konsolidované účetní závěrce. Předmětem zájmu příspěvku je vysvětlit, jak by mělo být nahlíženo při konsolidačních úpravách na položky, jichž se eliminace vzájemných vazeb mezi jednotkami v rámci jedné skupiny týká, a blíže se zaměřit zejména na ty transakce, u nichž se konsolidační úpravy projeví tak, že tyto položky budou v konsolidovaných výkazech vykazovány zcela odlišně. Již na tomto místě je potřeba zdůraznit, že nejde jen o vyloučení vzájemných vazeb mezi účetními jednotkami tvořícími jeden konsolidační celek (neboli skupinu), ale je potřeba vykázat v konsolidované účetní závěrce danou položku, jíž se konsolidační úprava týká, ve správné výši a na správném místě. S ohledem na skutečnost, že bližším popisem konkrétních konsolidačních úprav vztahujících se k vyloučení vzájemných transakcí uskutečněných ve skupině se česká legislativa příliš nezabývá, jsou tyto postupy dále popisovány tak, jako by byly řešeny podle pravidel požadovaných Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, dále. IFRS).

Eliminace transakcí uskutečněných mezi jednotkami tvořícími jednu skupinu

Účetní jednotky, které tvoří jeden konsolidační celek, jsou vzájemně propojené prostřednictvím podílů, které jedna účetní jednotka emitovala a druhá je pořídila za účelem dlouhodobého držení a podílení se na řízení této společnosti. Získá-li investor, tj. ta účetní

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Ing. Marie Zelenková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <zelenm@vse.cz>.

jednotka, která tento podíl pořídila, rozhodující vliv¹ v jednotce, která podíly² emitovala, pak základní konsolidační úpravou v rámci plné metody konsolidace bude, nahrazení majetkové účasti držené v aktivech u investora jednotlivými aktivy a závazky účetní jednotky, do níž bylo investováno (viz Zelenka – Zelenková, 2011a, s. 33). Vedle tohoto propojení účetních jednotek formou držených podílů, mohou účetní jednotky z jedné skupiny, ať už sami ze své vůle nebo z vůle mateřské společnosti, která má v jednotkách dostatečný vliv, aby si svůj záměr prosadila, mezi sebou provádět i další transakce.

Úkolem konsolidované účetní závěrky je zobrazení v ní vykazovaných položek za několik účetních jednotek takovým způsobem, jako by se jednalo o jednu účetní jednotku. Pokud se některé transakce uskutečnily výhradně a pouze ve skupině, pak by v žádném případě neměly mít dopad na vykazované údaje. Prodá-li například jedna účetní jednotka (mateřská společnost, sesterská společnost, ...) jiné účetní jednotce (dceřiné společnosti, sesterské společnosti, ...) v rámci jednoho konsolidačního celku nějaké aktivum, pak prodejce bude ve své individuální účetní závěrce vykazovat výsledek (zisk nebo ztrátu) z prodeje tohoto aktiva, avšak při sestavení konsolidované účetní závěrky se musí celý obchod eliminovat tak, jako by k němu vůbec nedošlo. Kromě vyloučení výsledku vzniklého z prodeje u prodejce, je nezbytné vykázt aktivum v ocenění, v jakém by bylo vykazováno v individuálních výkazech prodejce, tj. jako kdyby k prodeji nedošlo, a navíc, v případě, že kupující toto aktivum bude dále používat k jiným účelům, než jaké s ním zamýšlel prodávající, se toto aktivum v konsolidované účetní závěrce musí vykázt na místě, na jakém je vykazováno v individuální účetní závěrce kupujícího.

Konsolidační úpravy, které je nezbytné učinit pro eliminaci vzájemných vazeb (blíže o eliminaci vzájemných vazeb pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky (viz Taylor, 1996; Alfredson, 2007; Zelenková, 2011), jež vznikly z transakcí uskutečněných mezi účetními jednotkami tvořícími jeden konsolidační celek, mohou být zkomplikovány v důsledku například rozdílných národních úprav oceňování (viz Fireš – Zelenka, 1993) nebo vykazování jednotlivých položek zveřejňovaných v individuálních účetních závěrkách. Pokud je konsolidační celek tvořen účetními jednotkami z různých zemí, pak při eliminaci vzájemných vazeb z uskutečněných transakcí mezi těmito účetními jednotkami, budou hrát významnou roli i kurzové přepočty nebo rozdílné sazby daní z příjmu (resp. ze zisku). S ohledem na skutečnost, že příspěvek se v dalším textu chce zaměřit na takové konsolidační úpravy, při nichž je upravovaná položka vykázána v konsolidované účetní závěrce zcela odlišně, než v individuální účetní závěrce, nebude se příspěvek pro zjednodušení a zpřehlednění dopadu konsolidační úpravy na vykazovaný údaj zabývat úpravami souvisejícími se změnami směnných kurzů a s rozdílností daňových sazeb v různých zemích.

Příklady nejčastěji eliminovaných vzájemných vztahů jsou uvedeny v následující tabulce.

¹ Kritéria pro ověření rozhodujícího vlivu nově upravuje IFRS 10 – Konsolidovaná účetní závěrka, vydaný v roce 2011 (blíže viz Zelenka – Zelenková, 2011b, s. 20-24).

² Forma podílů může být různá. Nejčastěji to bývají: akcie, podílové listy, podíly nebo účasti na jiných formách obchodních společností apod.

Tab. 1: Vybrané (nejčastější) rozdíly vykazovaných položek v individuálních výkazech oproti výkazům konsolidovaným

Ř.	V individuální závěrce mateřské společnosti zachyceno jako	V individuální závěrce dceřiné společnosti zachyceno jako	V konsolidované závěrce	
			zachyceno jako	oceněno
1.	Prodej výrobku	Koupě zboží	Zásoba výrobků	Ve vlastních nákladech
2.	Prodej výrobku	Nákup materiálu	Nedokončená výroba	Ve vlastních nákladech
3.	Prodej zboží	Nákup materiálu	Materiál	Pořizovací cena (platná pro zboží pořizované mateřskou společností)
4.	Prodej zboží	Koupě dlouhodobého hmotného majetku	Dlouhodobý hmotný majetek	Pořizovací cena (platná pro zboží pořizované mateřskou společností)
5.	Pronájem zboží na základě finančního leasingu	Koupě dlouhodobého hmotného majetku na leasing	Dlouhodobý hmotný majetek	Pořizovací cena (platná pro zboží pořizované mateřskou společností) – leasing se eliminuje
6.	Pronájem výrobku na základě finančního leasingu	Koupě dlouhodobého hmotného majetku na leasing	Dlouhodobý hmotný majetek	Vlastní náklady (za které mateřská společnost předmět leasingu vyrobila) – leasing se eliminuje
7.	Investice do nemovitosti	Nájem nemovitosti	Dlouhodobý hmotný majetek	Odpisy nemovitosti vycházející z „fair value“ budovy platné na začátku pronájmu (event. z původní pořizovací ceny)
8.	Poskytnutí služby mateřskou společností	Nákup služby	Vynaložené náklady v účelovém nebo v druhovém členění	Vlastní náklady vynaložené mateřskou společností
9.	Přefakturace externě nakoupené služby	Nákup služby	Náklady – nakupované služby	Pořizovací cena služby
10.	Půjčka peněžních prostředků	Závazek z titulu půjčky peněžních prostředků	Úplná eliminace, tj. nebude vykázáno	

Ř.	V individuální závěrce mateřské společnosti zachyceno jako	V individuální závěrce dceřiné společnosti zachyceno jako	V konsolidované závěrce	
			zachyceno jako	oceněno
11.	Emitované dlužné cenné papíry	Nakoupené dlužné cenné papíry	Úplná eliminace, tj. nebude vykázáno	

Zdroj: vlastní zpracování.

Ve výše uvedené tabulce jsou všechny transakce zaznamenány tak, jako by byla prodávající účetní jednotkou mateřská společnost. Transakce samozřejmě mohou probíhat i opačně, tj. tak, že prodávající jednotkou stejně tak může být společnost dceřiná. V rámci konsolidačního celku nemusí docházet pouze k transakcím mezi mateřskou a dceřinou jednotkou, ale samozřejmě také mezi sesterskými společnostmi. Určení toho, která z účetních jednotek je prodávající a která kupující, bývá při eliminaci vzájemných transakcí uskutečněných mezi účetními jednotkami v rámci jedné skupiny důležité zejména proto, aby byly ve správné výši vykázány nekontrolní podíly a odložená daň vycházející z rozdílného ocenění položky vykázané v individuální rozvaze oproti tomu, jak bude tato položka vykázána v rozvaze konsolidované.

Jakým způsobem se provádějí konsolidační úpravy, vztahující se k eliminaci v Tab. 1 popsaných vzájemných transakcí uskutečněných mezi účetními jednotkami v rámci jedné skupiny, na následujících stránkách přehledně popisují jednotlivé ilustrativní příklady vycházející ze společného zadání.

Zadání příkladu společné pro všechny následující ilustrativní příklady vzájemných transakcí mezi účetními jednotkami ve skupině

Akciová společnost M dne 10. 3. 2012 založila společnost D. Necht' společnost D je také akciová společnost. Společnost M za všech 100 ks emitovaných akcií společností D zaplatila celkem 1,5 mil. Kč. Nominální hodnota akcií činí 10 000 Kč/1 akcie. Vlastní kapitál společnosti D se k datu vzniku společnosti skládá ze základního kapitálu ve výši 1 mil. Kč a z ostatních složek vlastního kapitálu (emisního ážia) ve výši 500 tis. Kč. Společnost M zůstala 100% vlastníkem společnosti D i k datu závěrky, tj. k 31. 12. 2012. Sazba daně z příjmu (resp. ze zisku) je u obou společností 20 %. K datu závěrky sestavily obě společnosti následující účetní výkazy:

Tab. 2: Individuální účetní závěrky mateřské společnosti M a dceřiné společnosti D k 31. 12. 2012 v tis. Kč

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
Dlouhodobá aktiva	2945	Vlastní kapitál	6330	Dlouhodobá aktiva	12900	Vlastní kapitál	130
Dlouhodobý hm. majetek	1850	Základní kapitál	5000	Dlouhodobý hm. majetek	1800	Základní kapitál	1000
Oprávkový k dl. hm. majetku	-405	Ost. vlastní kapitál	1260	Oprávkový k dl. hm. majetku	-400	Ost. vlastní kapitál (EÁ ³)	500
Majetková účast v D	1500	Výsledek hospodaření	70	Investice do nemovitosti	11500	Výsledek hospodaření	-1370
Krátkodobá aktiva	5025	Cizí kapitál	1640	Krátkodobá aktiva	1920	Cizí kapitál	14690
Materiál	75	Dlouhodobý cizí kapitál	0	Materiál	20	Dlouhodobý cizí kapitál	11000
Výrobky	100	Úvěry	0	Zboží	290	Úvěry	11000
Zboží	160	Krátkodobý cizí kapitál	1640	Pohledávky za odběrateli	850	Krátkodobý cizí kapitál	3690
Pohledávky za odběrateli	750	Úvěry	0	Pohledávky ostatní	320	Úvěry	2840
Poskytnuté půjčky	1840	Dodavatelé	1640	Bankovní účet	410	Dodavatelé	750
Bankovní účet	2100	Ostatní závazky	0	Pokladna	30	Ostatní závazky	100
Σ Aktiv	7970	Σ Pasiv	7970	Σ Aktiv	14820	Σ Pasiv	14820

Výsledovka mateřské jednotky		Výsledovka dceřiné jednotky D	
Položka výsledovky	v tis. Kč	Položka výsledovky	v tis. Kč
V – tržby za poskytnuté služby	2 170	V – tržby z nájemného	1 800
V – tržby za prodané výrobky	2 740	V – tržby za prodané zboží	650
V – tržby za prodané zboží	920	N – na prodané zboží	-490
N – na prodané zboží	-380	N – spotřeba materiálu	-50
N – spotřeba materiálu	-720	N – mzdové	-1 200
N – mzdové	-2 760	N – odpisy	-200
N – odpisy	-405	N – nakoupené služby	-900
N – nakoupené služby	-1 420	N – ostatní provozní	-45
N – ostatní provozní	-85	Ztráta z přecenění investice na FV ⁴	-500
V – finanční	40	V – finanční	5
N – finanční	-10	N – finanční	-440
N – daň ze zisku	-20	N – daň ze zisku	0
Výsledek hospodaření (zisk)	70	Výsledek hospodaření (ztráta)	-1 370

³ EÁ = emisní ážio

⁴ FV = fair value

S ohledem na skutečnost, že společnost M založila společnost D a k datu závěrky stále drží 100% podíl, nevzniká zde žádný goodwill (blíže o goodwillu – viz Zelenka, 2006), a proto ani neexistuje rozdíl mezi goodwillem vypočítaným koncepcí ekonomické jednotky nebo rozšířenou koncepcí mateřské jednotky (blíže o koncepcích pro výpočet goodwillu podle IFRS – viz Zelenka – Zelenková, 2012a, s. 17). Toto tvrzení lze ověřit následujícími výpočty:

$$GW_P = MU_D - p \cdot I\check{C}A_{FV} \quad (1)$$

$$GW_P = 1500000 - 100\% \cdot 1500000 = 0, \text{ nebo}$$

$$GW_T = (MU_D + NP_{FV}) - I\check{C}A_{FV} \quad (2)$$

$$GW_T = 1500000 - (1500000 + 0) = 0.$$

- kde GW_P = goodwill vypočtený rozšířenou koncepcí mateřské jednotky (tzv. částečný goodwill),
 GW_T = goodwill vypočtený koncepcí ekonomické jednotky (tzv. celkový goodwill),
 $I\check{C}A_{FV}$ = identifikovatelná čistá aktiva oceněná ve “fair value” (tj. reálnou hodnotou),
 MU_D = majetková účast oceněná pořizovací cenou,
 NP_{FV} = nekontrolní podíl oceněný k datu akvizice ve “fair value” (tj. reálnou hodnotou),
 p = majoritní podíl.

Níže uvedené ilustrativní příklady se vztahují vždy k jednomu typu transakce uskutečněné mezi mateřskou a dceřinou společností. Aby z příkladů vyplynula rozdílnost eliminačních úprav v návaznosti na to, která z těchto dvou společností je v pozici prodávajícího a která v pozici kupujícího, nebude vždy v pozici prodávajícího mateřská společnost, ale v několika ilustrativních případech bude záměrně jako prodávající jednotka uvedena společnost dceřiná.

Ilustrativní příklad 1⁵

Mateřská společnost M prodala dceřiné společnosti D výrobky, které mateřská společnost vyrobila za celkové vlastní náklady ve výši 90 tis. Kč (z toho spotřeba materiálu 30 tis. Kč, mzdové náklady 45 tis. Kč, odpisy 15 tis. Kč), za prodejní cenu 110 tis. Kč. Dceřiná společnost takto nakoupené zboží nestihla do konce roku 2012 prodat a v individuální účetní závěrce jej vykazuje v položce zboží v ocenění 110 tis. Kč. V individuálních výkazech se tato transakce projevila v následujících položkách:

⁵ Příklad navazuje na transakci uvedenou v Tab. 1, na ř. 1.

Tab. 3: Vybrané položky z individuálních účetních závěrek mateřské společnosti M a dceřiné společnosti D vztahující se k ilustrativnímu příkladu 1 (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
.....
.....	.....	Výsledek hospodaření	20	Zboží	110	.....	.....
.....

Výsledovka mateřské jednotky	
Položka výsledovky	v tis. Kč
V – tržby za prodané výrobky	110
N – spotřeba materiálu	–30
N – mzdové	–45
N – odpisy	–15
.....

Neboť dceřiná společnost zboží do konce účetního období neprodala mimo skupinu, bude v tomto případě nezbytné eliminovat tuto transakci tak, jako by se nestala. V konsolidované účetní závěrce se nesmí objevit žádný výsledek z prodeje výše uvedené zásoby, aktivum bude vykázáno jako výrobek, neboť bylo ve skupině vyrobeno a musí být oceněno na úrovni vlastních (tj. výrobních) nákladů. S ohledem na skutečnost, že v individuální rozvaze dceřiné společnosti je pořízená zásoba zboží vykázána v pořizovací ceně 110 tis. Kč, avšak v konsolidované rozvaze bude její ocenění činit 90 tis. Kč, je nezbytné vyčíslit i odloženou daň vyplývající z tohoto rozdílu. Odložená daň se vypočte:

$$ODP = (ZC_D - ZC_U) \cdot t \quad (3)$$

$$ODP = (110000 - 90000) \cdot 20\% = 4000$$

kde ODP = odložená daňová pohledávka,
 ZC_D = daňová základna aktiva (hodnota aktiva vykazovaná v individuální účetní závěrce⁶),
 ZC_U = účetní základna aktiva (hodnota aktiva vykazovaná v konsolidované účetní závěrce),
 t = sazba daně z příjmu (ze zisku).

Všechny výše popsané konsolidační úpravy pak způsobí, že položky (uvedené v Tab. 3) budou před sestavením konsolidovaných výkazů upraveny následovně:

⁶ Příklad pracuje se zjednodušujícím předpokladem, že hodnota, v níž je aktivum zachycené v individuální účetní závěrce, je zároveň daňovou základnou tohoto aktiva. Ve skutečnosti tomu však takto být nemusí. Pokud by daňová základna aktiva byla odlišná od hodnoty, v níž je aktivum vykazováno v individuální účetní závěrce, pak se jako daňová základna aktiva pro výpočet odložené daně při sestavení konsolidované účetní závěrky musí vzít skutečná daňová základna aktiva (a nikoliv účetní hodnota vykazovaná v individuální účetní závěrce).

Tab. 4: Dopad konsolidačních úprav, vztahujících se k ilustrativnímu příkladu 1 na vykazované položky (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
.....
.....	.....	Výsledek hospodaření	↓ 20	Výrobky	↑ 90	Výsledek hospodaření	↑ 40
.....	.....	.....	.....	Zboží	↓ 110	.....	.....
.....	.....	.....	.....	Odložená daň. pohl.	↑ 40	.....	.....

Výsledovka mateřské jednotky		Výsledovka dceřiné jednotky	
Položka výsledovky	v tis. Kč	Položka výsledovky	v tis. Kč
V – tržby za prodané výrobky	↓ 110	.....	.....
N – spotřeba materiálu	↓ -30	N – odložená daň	↓ -40
N – mzdové	↓ -45	.....	.....
N – odpisy	↓ -15	.....	.....
.....

kde ↑ = zvýšení dané položky,
↓ = snížení dané položky v účetní závěrce.

Odložená daň se zde vztahuje k aktivu, které je vykazováno v individuální rozvaze dceřiné společnosti v jiné výši, než v jaké je vykazováno v konsolidované rozvaze. Pokud by mateřská společnost nedržela 100% podíl na dceřiné společnosti, pak je na tomto místě velmi důležité připomenout, že by dopad vypočtené odložené daňové pohledávky na výsledek hospodaření musel být rozdělen, tj. odložená daň by částečně zvyšovala majoritní část výsledku hospodaření a zároveň i nekontrolní podíl na výsledku hospodaření.

Obdobným způsobem by se upravovaly konsolidované výkazy i v případě, že by jedna účetní jednotka jiné účetní jednotce v rámci jedné skupiny **prodávala výrobek nebo zboží**⁷, přičemž pro druhou jednotku je tento nákup chápán **jako pořízení materiálu**⁸. Kromě toho, že je nezbytné u prodejce vyloučit veškerý zisk z prodeje tohoto výrobku nebo zboží, bude tato položka vykázána v konsolidované rozvaze jako materiál, a to v ocenění vlastních nákladů, na základě nichž byl výrobek, který si jiná účetní jednotka pořídila jako materiál, vyroben, nebo v ocenění pořizovací cenou, za kterou prodejce původně zásobu (u něj to byla zásoba zboží) pořídil. I v tomto případě by se měla spočítat odložená daň, jejíž výše vychází ze součinu rozdílu mezi oceněním materiálu v individuální rozvaze kupujícího oproti ocenění tohoto materiálu v konsolidované rozvaze a daňové sazby.

⁷ Viz, jak jsou uvedeny tyto transakce v Tab. 1, na ř. 2. a 3.

⁸ Za předpokladu, že z tohoto materiálu nestihla ke dni sestavení konsolidované závěrky vyrobit výrobek.

Ilustrativní příklad 2.⁹

Dceřiná společnost D prodala mateřské společnosti M v listopadu 2012 zboží (např. počítače), které mateřská společnost bude požívat jako dlouhodobý hmotný majetek. Dceřiná společnost toto zboží pořídila za 120 tis. Kč a mateřské společnosti je prodala za 150 tis. Kč. Mateřská společnost tyto počítače na konci měsíce zařadila do používání a od prosince je začala odepisovat, a to lineárně po dobu 30 měsíců. V individuálních výkazech jsou důsledky této transakce vykázány v následujících položkách:

Tab. 5: Vybrané položky z individuálních účetních závěrek mateřské společnosti M a dceřiné společnosti D vztahující se k ilustrativnímu příkladu 2 (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
Dlouhodobý hm. majetek	150	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Oprávk. k dl. hm. majetku	-5	Výsledek hospodaření	-5	.....	.....	Výsledek hospodaření	30
.....

Výsledovka mateřské jednotky		Výsledovka dceřiné jednotky D	
Položka výsledovky	v tis. Kč	Položka výsledovky	v tis. Kč
.....	.....	V – tržby za prodané zboží	150
N – odpisy	-5	N – na prodané zboží	-120
.....

Ani v tomto příkladu se nesmí v konsolidované účetní závěrce objevit žádný výsledek z prodeje zboží. Aktivum bude v konsolidované rozvaze vykázáno jako dlouhodobý hmotný majetek avšak ve výši, za jakou bylo dceřinou společností pořízeno, když ho pořizovala jako zboží. Stejně tak odpisy, vykazované v konsolidované výsledovce, musí být počítány z tohoto ocenění a nikoliv z ocenění, ve kterém je aktivum vykazováno v individuální rozvaze mateřské společnosti. V důsledku rozdílného ocenění takto vykazovaného dlouhodobého hmotného aktiva v konsolidované rozvaze, oproti individuální rozvaze mateřské společnosti, bude i zde nezbytné vyčíslit odloženou daň. Odložená daň se vypočte:

$$ODP = (ZC_D - ZC_U) \cdot t \quad (3)$$

$$ODP = [(150000 - 5000) - (120000 - 4000)] \cdot 20\% = 5800$$

Odložená daň se v tomto příkladu vztahuje k aktivu, které je drženo, odepisováno a vykazováno v individuální účetní závěrce mateřské společnosti, proto celá výše odložené daňové pohledávky ovlivní pouze majoritní výsledek hospodaření. Na tuto skutečnost by nemělo vliv ani to, kdyby mateřská společnost v dceřiné jednotce neměla 100% podíl.

Všechny výše popsané konsolidační úpravy vycházející z ilustrativního příkladu č. 2 pak způsobí, že položky (uvedené v Tab. 5) budou před sestavením konsolidovaných výkazů upraveny následovně:

⁹ Příklad navazuje na transakci uvedenou v Tab. 1, na ř. 4.

Tab. 6: Dopad konsolidačních úprav, vztahujících se k ilustrativnímu příkladu 2 na vykazované položky (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
Dlouhodobý hm. majetek	↓ 30	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Oprávk. k dl. hm. majetku	↓ -1	Výsledek hospodaření	↑ 6,8	.....	.....	Výsledek hospodaření	↓ 30
.....
Odložená daň. pohl.	↑ 5,8	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Výsledovka mateřské jednotky		Výsledovka dceřiné jednotky D	
Položka výsledovky	v tis. Kč	Položka výsledovky	v tis. Kč
.....	.....	V – tržby za prodané zboží	↓ 150
N – odpisy	↓ -1	N – na prodané zboží	↓ -120
.....
N – odložená daň	↓ -5,8	.....	.....

Pokud by nebylo toto **zboží prodáno** na základě běžného obchodního úvěru (tj. na základě faktury), ale například **na bázi finančního leasingu**¹⁰, pak by bylo nezbytné pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky, vyloučit všechny dopady tohoto leasingu. Kromě toho, že by se měl vyloučit jakýkoliv zisk nebo ztráta z prodeje zboží, musely by se dále vyloučit veškeré pohledávky a závazky vyplývající z tohoto finančního leasingu, případně všechny úroky¹¹, ovlivňující vykazovanou výši výsledku hospodaření. V konsolidovaných výkazech by se tato skutečnost musela projevit přesně tak, jak by se projevilo zachycení nákupu této položky, pokud by si ho prodávající (resp. poskytovatel finančního leasingu) od samého počátku pořídil jako dlouhodobý majetek, a to v ocenění na bázi původní pořizovací ceny tohoto aktiva (dlouhodobého majetku), tj. jakou mělo při jeho pořízení poskytovatelem finančního leasingu. Z tohoto ocenění pak samozřejmě budou vycházet odpisy po dobu používání tohoto majetku. Z rozdílu ocenění tohoto majetku v konsolidované účetní závěrce a v individuální účetní závěrce bude v konsolidované závěrce vykazovaná dále také odložená daň.

Ilustrativní příklad 3.¹²

Dceřiná společnost D na konci března 2012 pomocí dlouhodobého bankovního úvěru pořídila za 12 mil. Kč budovu, ve které jsou kanceláře, a tyto kanceláře pronajímá jiným subjektům na základě operativních leasingů. Od června 2012 většinu těchto kanceláří pronajímá mateřské společnosti. Na základě smlouvy, kterou dceřiná společnost uzavřela s mateřskou společností, činí měsíční nájemné za všechny kanceláře 180 tis. Kč a je splatné

¹⁰ Viz jak je tato transakce uvedena v Tab. 1., na ř. 5.

¹¹ Česká legislativa upravuje účetní zachycení finančního leasingu odlišně, než jak jsou položky vyplývající z finančního leasingu vykazovány dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (blíže o finančním leasingu podle IFRS – viz IAS 17 – IASCF, 2005).

¹² Příklad navazuje na transakci uvedenou v Tab. 1, na ř. 7.

vždy do 5tého v daném měsíci. Dceřiná společnost tuto budovu od samého počátku vykazuje jako investici do nemovitosti a oceňuje¹³ ji ve „fair value“¹⁴. Mateřská společnost je dceřiné společnosti dlužna nájemné za kanceláře za poslední dva měsíce (tj. listopad a prosinec 2012). V individuálních výkazech jsou výše uvedené skutečnosti zaznamenány v následujících položkách:

Tab. 7: Vybrané položky z individuálních účetních závěrek mateřské společnosti M a dceřiné společnosti D vztahující se k ilustrativnímu příkladu 3 (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
.....
.....	.....	Výsledek hospodaření	-1 260	Investice do nemovitosti	11 500	Výsledek hospodaření	760
.....	.....	Závazky	360	Pohledávky	360	.....	.....

Výsledovka mateřské jednotky		Výsledovka dceřiné jednotky D	
Položka výsledovky	v tis. Kč	Položka výsledovky	v tis. Kč
.....	.....	V – tržby z nájemného	1 260
N – nakoupené služby	-1 260	.....	.....
.....	.....	Ztráta z přecenění investice na FV	- 500

V důsledku toho, že hlavním nájemcem se od června 2012 stala mateřská společnost, přestala budova z pohledu skupiny splňovat kritéria, podle kterých by mohla být v konsolidované účetní závěrce vykázána jako investice do nemovitosti, a proto bude v konsolidovaných výkazech vykázána zcela odlišně. Jednak bude přeřazena do položky dlouhodobý hmotný majetek, a navíc pro potřeby konsolidace nebude k datu sestavení závěrky přeceňována na „fair value“. Jako výchozí ocenění této budovy se převezme její ocenění ve „fair value“ ke dni, kdy se hlavním (ve smyslu převládajícím) nájemcem stala mateřská společnost, a z této částky se bude budova odepisovat. Pro výpočet odpisů se použije taková metoda, která bude nejlépe reflektovat životnost této budovy s ohledem na to, za jakým účelem je účetní jednotkou držena. Ačkoliv bude budova v individuální závěrce pronajímatele (tedy dceřiné společnosti) vykazována jako investice do nemovitosti, v konsolidované účetní závěrce bude budova vykázána jako dlouhodobé hmotné aktivum a bude se z tohoto důvodu odepisovat po dobu, po kterou bude převládajícím nájemcem (nebo převládajícími nájemci) účetní jednotka (nebo jednotky), která se spolu s pronajímatelem této budovy nachází v jednom konsolidačním celku (tj. tvoří s pronajímatelem a případně ještě s dalšími účetními jednotkami jednu skupinu).

Nechť se pro potřeby tohoto příkladu „fair value“ budovy na začátku pronájmu neliší od pořizovací ceny budovy (z konce března 2012). Měsíční časové lineární odpisy této budovy (počínaje červnem 2012) necht' činí 20 tis. Kč. Protože se ode dne pořízení¹⁵ budovy do

¹³ V souladu s tím, jak je požadováno IAS 40 – Investice do nemovitosti.

¹⁴ Do češtiny je výraz „fair value“ obvykle překládán jako „reálná hodnota“. Blíže o ocenění investic do nemovitosti ve „fair value“ viz IAS 40 – IASCF, 2005.

¹⁵ V souvislosti se zadáním příkladu, kdy ihned po pořízení byla budova pronajímána na základě operativních leasingů dalším subjektům, nebude dále textu pro zjednodušení rozlišován den pořízení ode dne zařazení do používání.

začátku pronájmu budovy mateřské jednotce její „fair value“ nezměnila, pak výchozím oceněním, ze kterého se bude budova od počátku nájmu odepisovat, bude pořizovací cena této budovy.

Pokud by se „fair value“ této budovy od data pořízení do začátku nájemního vztahu změnila, byla by za počáteční ocenění této budovy při přechodu do dlouhodobých hmotných aktiv zvolena ta „fair value“, která by platila k počátku nájemního vztahu. Změna tohoto ocenění mezi datem pořízení a počátkem nájemního vztahu bude mít v konsolidované účetní závěrce dopad i na další položky, jakými jsou např. odložená daň, výsledek hospodaření nebo nekontrolní podíl.

V níže uvedených výkazech jsou zaznamenány eliminační úpravy vztahující se k této vzájemné transakci (tj. upravující údaje uvedené v Tab. 7) za předpokladu, že „fair value“ budovy, jejíž části jsou pronajímány na základě operativních leasingů zejména mateřské společnosti, se od data akvizice do počátku pronájmu nezměnila.

Tab. 8: Dopad konsolidačních úprav, vztahujících se k ilustrativnímu příkladu 3 na vykazované položky (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
.....
.....	.....	Výsledek hospodaření	↑ 1 260	Investice do nemovitosti	↑ 500	Výsledek hospodaření	↓ 760
.....	.....	Závazky	↓ 360	Pohledávky	↓ 360	.....	.....

Výsledovka mateřské jednotky		Výsledovka dceřiné jednotky D	
Položka výsledovky	v tis. Kč	Položka výsledovky	v tis. Kč
.....	.....	V – tržby z nájemného	↓ 1 260
N – nakoupené služby	↓ -1 260	.....	.....
.....	.....	Ztráta z přecenění investice na FV	↓ -500

Na tomto místě je nezbytné připomenout, že v individuální účetní závěrce dceřiná společnost i nadále vykazuje budovu ve svých aktivech, tj. jako investici do nemovitosti, a i nadále ji bude přeceňovat na „fair value“ (proto je tato budova v individuální rozvaze dceřiné jednotky k 31. 12. 2012 vykázána v aktuálním ocenění ve „fair value“, které nechť k tomuto datu činí 11,5 mil. Kč, přičemž přecenění budovy na „fair value“ k datu závěrky bylo v individuální závěrce dceřiné společnosti provedeno výsledkově¹⁶). Na rozdíl od tohoto postupu v konsolidovaných účetních výkazech bude budova naposledy oceněná ve „fair value“ k počátku nájemního vztahu. Od té doby budou dále z této hodnoty počítány pouze odpisy. Z rozdílu mezi daňovou základnou tohoto aktiva¹⁷ a oceněním budovy v konsolidované

¹⁶ Tj. dopad tohoto přecenění (snížení „fair value“ aktiva) se projevil jako snížení výsledku hospodaření.

¹⁷ Daňovou základnou v tomto případě nemusí být aktuální ocenění ve „fair value“, ale původní pořizovací cena event. zůstatková hodnota vycházející z původní pořizovací ceny. V tomto ohledu záleží na konkrétní daňové legislativě příslušné země, ve které se pronajímatel nachází.

rozvaze vyplyne i odložená daň, která se zároveň projeví i v konsolidovaném výsledku hospodaření, a to v rozdělení na dopad do majoritního výsledku a na nekontrolní podíl na výsledku.

Ilustrativní příklad 4.¹⁸

Mateřská společnost M poskytla v roce 2012 dceřiné společnosti D manažerské služby, za které si mateřská společnost M vyfakturovala 750 tis. Kč. Dceřiná společnost tuto fakturu do konce roku 2012 neuhradila. V individuálních výkazech jsou transakce související s touto službou vykázány následovně:

Tab. 9: Vybrané položky z individuálních účetních závěrek mateřské společnosti M a dceřiné společnosti D vztahující se k ilustrativnímu příkladu 4 (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
.....
Pohledávky za odběrateli	750	Výsledek hospodaření	750	.....	.....	Výsledek hospodaření	-750
.....	.....	.....	.....	.....	.....	Závazky	750

Výsledovka mateřské jednotky		Výsledovka dceřiné jednotky D	
Položka výsledovky	v tis. Kč	Položka výsledovky	v tis. Kč
V – tržby za poskytnuté služby	750	.....	.....
.....	.....	N – nakoupené služby	-750
.....

Služba poskytnutá mateřskou společností dceřiné společnosti¹⁹ nesmí mít žádný dopad na konsolidované výkazy, neboť služba byla realizována (tj. poskytnuta a spotřebována) pouze uvnitř skupiny. Proto je nezbytné eliminovat tuto vzájemnou vazbu jak z nákladů, kam byla zachycena v individuální výsledovce dceřiné společnosti, tak z výnosů, kde ji má zachycenu společnost mateřská. V konsolidované rozvaze samozřejmě nebude vykázána ani vzájemná pohledávka/závazek z titulu dosavadního nezaplacení za tuto službu. V nákladech zůstanou vykázány pouze mateřskou společností vynaložené vlastní náklady, na základě nichž služba vznikla (jako např. mzdové náklady, odpisy, spotřeba materiálu apod.). Po vyloučení všech těchto vzájemných transakcí budou položky (uvedené v Tab. 9), upraveny takto:

¹⁸ Příklad navazuje na transakci uvedenou v Tab. 1, na ř. 8.

¹⁹ Stejně tak by tomu bylo, i kdyby službu poskytla dceřiná společnost společnosti mateřské, nebo kdyby službu poskytla jedna sesterská společnost jiné sesterské společnosti v rámci jedné skupiny.

Tab. 10: Dopad konsolidačních úprav, vztahujících se k ilustrativnímu příkladu 4 na vykazované položky (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
.....
Pohledávky za odběrateli	↓ 750	Výsledek hospodaření	↓ 750	.....	.....	Výsledek hospodaření	↑ 750
.....	.....	.....	.....	.....	.....	Závazky	↓ 750

Výsledovka mateřské jednotky		Výsledovka dceřiné jednotky D	
Položka výsledovky	v tis. Kč	Položka výsledovky	v tis. Kč
V – tržby za poskytnuté služby	↓ 750	.....	.....
.....	.....	N – nakoupené služby	↓ -750
.....

Podobně by se provedla i eliminace **služby**, kterou by jedna účetní jednotka obstarala (**externím způsobem**²⁰) a následně přefakturovala jiné jednotce ze stejné skupiny. I v tomto případě by měl být eliminován veškerý zisk, který by z této transakce případně měla účetní jednotka, která tuto službu jiné jednotce zabezpečila. V konsolidované účetní závěrce se smí jako náklad (a v důsledku toho jako snížení konsolidovaného výsledku hospodaření) projevit pouze částka, za kterou účetní jednotka, která tuto službu nakoupila od jiné účetní jednotky mimo skupinu, tuto službu pořídila. Všechny další přefakturace této služby mezi jednotkami tvořícími jednu skupinu se v konsolidovaných výkazech nesmí projevit.

Ilustrativní příklad 5.²¹

Mateřská společnost M poskytla posledního září 2012 dceřiné společnosti D krátkodobou půjčku 2 mil. Kč s 8% úrokem p. a. Do konce roku 2012 naběhl z této půjčky úrok ve výši 40 tis. Kč. Dceřiná společnost zaplatila mateřské společnosti M před koncem roku první splátku, vážící se k této půjčce ve výši 200 tis. Kč. V individuálních závěrkách jsou vykázány následující údaje související s výše uvedeným úvěrem:

²⁰ Viz jak je tato transakce uvedena v Tab. 1., na ř. 9.

²¹ Příklad navazuje na transakci uvedenou v Tab. 1, na ř. 10.

Tab. 11: Vybrané položky z individuálních účetních závěrek mateřské společnosti M a dceřiné společnosti D vztahující se k ilustrativnímu příkladu 5. (v tis. Kč)

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
.....
Poskytnuté půjčky	1 840	Výsledek hospodaření	40	.....	.....	Výsledek hospodaření	–40
.....	.....	.....	.....	.....	.....	Krátkodobé úvěry	1 840

S ohledem na skutečnost, že veškeré transakce s touto půjčkou související se staly ve skupině, nesmí mít takto poskytnutá půjčka žádný dopad na konsolidované účetní výkazy. Proto bude nezbytné vyloučit úrok z půjčky jak z nákladů, kde ho má v individuální výsledovce vykázaná dceřiná společnost, tak z výnosů, kde ho má v individuální výsledovce vykázaná mateřská společnost, a stejně tak se musí vyloučit vzájemná pohledávka/závazek z titulu nesplacené části tohoto úvěru, který obě účetní jednotky vykazují ve své individuální rozvaze. Konsolidované výkazy tedy musí být sestavené tak, jako by se půjčka mezi jednotkami ve skupině vůbec neposkytla.

Všechny výše popsané konsolidační úpravy vycházející z ilustrativního příkladu 5 budou před sestavením konsolidovaných výkazů upravovat údaje uvedené v Tab. 11 následovně:

**Tab. 12: Dopad konsolidačních úprav, vztahujících se k ilustrativnímu příkladu 5.
na vykazované položky (v tis. Kč)**

Rozvaha mateřské jednotky M				Rozvaha dceřiné jednotky D			
Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč		Aktiva v tis. Kč		Pasiva v tis. Kč	
.....
Poskytnuté půjčky	↓ 1 840	Výsledek hospodaření	↓ 40	.....	.....	Výsledek hospodaření	↑ 40
.....	.....	.....	.....	.....	.....	Krátkodobé úvěry	↓ 1 840

Dalším příkladem transakce, jejíž dopady je nezbytné před sestavením konsolidované účetní závěrky zcela eliminovat tzn., že v konsolidované účetní závěrce nebudou zachyceny, tj. jako by se transakce vůbec nestala, jsou **emitované úvěrové cenné papíry**²², kde emitentem a investorem jsou účetní jednotky, které se (obě) nachází v jedné skupině. Za těchto okolností se konsolidačními úpravami před sestavením konsolidované účetní závěrky zcela vyloučí, jak úroky (zachycené u jedné účetní jednotky v nákladech a u druhé ve výnosech), tak závazek emitenta cenného papíru a finanční aktivum u investora do tohoto cenného papíru, aby se ve výsledných konsolidovaných výkazech tato transakce neprojevila.

Závěrečné konsolidované účetní výkazy²³ budou mít po té, co do nich byly promítnuty dopady všech eliminačních úprav vycházejících z výše uvedených pěti ilustrativních příkladů, následující podobu (pro snadnější orientaci byl do výkazů vložen i postup pro výpočet každé položky):

Tab. 13: Konsolidovaná účetní závěrka za skupinu M k 31. 12. 2012 (v tis. Kč)

Konsolidovaná rozvaha za skupinu M k 31. 12. 2012					
Aktiva	Výpočet²⁴	V tis. Kč	Pasiva	Výpočet²³	V tis. Kč
Dlouhodobá aktiva		14 861,8	Vlastní kapitál		5 456,8
Dlouhodobý hm. majetek	1850 + 1800 – 30	3 620	Základní kapitál	5 000 + 1 000 – 1 000	5 000
Oprávkky k dl. hm. majetku	– 405 – 400 + 1	–804	Ost. vlastní kapitál	1 260 + 500 – 500	1 260
Investice do nemovitosti	11 500 + 500	12 000	Výsledek hospodaření	70 – 1 370 + 40 – 20 + 5,8 + 1 – 30 + 1 260 – 760 + 750 – 750 + 40 – 40	–803,2
Majetková účast v D	1 500 – 1 500	0			
Odložená daň. pohledávka	0 + 0 + 40 + 5,8	45,8	Cizí kapitál		13 380
Krátkodobá aktiva		3 975	Dlouhodobý cizí kapitál		11 000
Materiál	75 + 20	95	Úvěry	0 + 11 000	11 000
Výrobky	100 + 0 + 90	190	Krátkodobý cizí kapitál		2 380
Zboží	160 + 290 – 110	340			
Pohledávky za odběrateli	750 + 850 – 360 – 750	490	Úvěry	0 + 2 840 – 1 840	1 000
Poskytnuté půjčky	1 840 + 0 – 1 840	0	Dodavatelé	1 640 + 750 – 360 – 750	1 280
Pohledávky ostatní	0 + 320	320	Ostatní závazky	0 + 100	100
Bankovní účet	2 100 + 410	2 510			
Pokladna	0 + 30	30			
Σ Aktiv		18 836,8	Σ Pasiv		18 836,8

²² Viz jak je tato transakce uvedena v Tab. 1., na ř. 11.

²³ Vycházející z individuálních výkazů mateřské společnosti M a dceřiné společnosti D uvedených v Tab. 2.

²⁴ Výpočet vychází ze součtu dané položky v individuální rozvaze mateřské společnosti a v rozvaze dceřiné společnosti ± konsolidační úpravy popsané v předcházejícím textu.

Konsolidovaná výsledovka za skupinu M k 31. 12. 2012		
Položka	Výpočet²³	V tis. Kč
V - tržby za poskytnuté služby	2 170 + 1 800 – 1 260 – 750	1 960
V – tržby za prodané výrobky	2 740 + 0 – 110	2 630
V – tržby za prodané zboží	920 + 650 – 150	1 420
N – na prodané zboží	– 380 – 490 + 120	–750
N – spotřeba materiálu	– 720 – 50 + 30	–740
N – mzdové	– 2 760 – 1 200 + 45	–3 915
N – odpisy	– 405 – 200 + 15 + 1	–589
N – nakoupené služby	– 1 420 – 900 + 1 260 + 750	–310
N – ostatní provozní	– 85 – 45	–130
Ztráta z přecenění investice na FV	0 – 500 + 500	0
V – finanční	40 + 5 – 40	5
N – finanční	– 10 – 440 + 40	–410
N – daň ze zisku	– 20 + 0	–20
N – odložená daň	0 + 0 + 40 + 5,8	45,8
Konsolidovaný výsledek hospodaření		–803,2

Rozdílnost vykazovaných položek v konsolidované účetní závěrce oproti jejich vykázání v individuálních účetních výkazech mohlo být v rámci tohoto příkladu o to názornější, neboť mateřská společnost byla 100% vlastníkem dceřiné společnosti a zároveň jejím zakladatelem. V praxi, a to bývá obvyklejší, mateřská společnost nemusí držet 100% podíl, aby měla v dceřiné společnosti rozhodující vliv. Navíc tento podíl mateřské společnosti často pořízují jiným způsobem, než přímým vkladem do dceřiné společnosti při jejím vzniku – například nákupem akcií na trhu s cennými papíry nebo nákupem podílu na společnosti přímo od jiného subjektu než od emitenta (tj. mimo trh s cennými papíry). Pokud by zadání příkladů vycházelo z předpokladu, že mateřská společnost má rozhodující vliv na základě nižšího než 100% podílu v dceřiné společnosti, pak by konsolidační úpravy vyplývající z výše uvedených vzájemných transakcí, uskutečněných v rámci jedné skupiny, ovlivňovaly také výpočet (a výslednou výši) vykazovaných nekontrolních podílů. Pokud by mateřská společnost nebyla zakladatelem dceřiné společnosti, ale poříдила by podíl v této společnosti na sekundárním trhu s cennými papíry (či podíly), pak by bylo nezbytné vypočítat a v konsolidované závěrce vykázat i výši goodwillu, event. tzv. šťastné koupě (blíže o goodwillu viz Zelenka, 2006).

Závěr

V rámci procesu, jehož cílem je sestavení konsolidované účetní závěrky na základě informací vykazovaných v individuálních účetních závěrkách, je kromě samotné aplikace správného postupu, jímž se v plné metodě konsolidace vyloučí majetková účast v dceřiné jednotce a nahradí se čistými aktivy (tj. aktivy a závazky) této dceřiné jednotky, vyčíslení se nejen goodwill (příp. tzv. šťastná koupě) ale i nekontrolní podíly, jsou dále velmi důležité konsolidační úpravy vážící se k eliminaci transakcí, které se staly mezi účetními jednotkami v rámci jednoho konsolidačního celku (tj. v rámci jedné skupiny). Snahou názorných praktických ukázek pěti transakcí (označených jako „ilustrativní příklad č.“) bylo zaměření pozornosti na to, že některé vzájemné vazby ve skupině je nezbytné eliminovat jen částečně, některé zcela, a hlavně, že v důsledku těchto konsolidačních eliminačních úprav pak konsolidované výkazy mohou (a přitom je to jedině správně) vykazovat odlišné položky a ve

zcela odlišném ocenění oproti tomu, jak jsou tyto položky vykazované v individuálních výkazech příslušných účetních jednotek.

Literatura:

- [1] Alfredson, K. aj. (2007): *Applying International Financial Reporting Standards*. Sydney, Wiley, 2007.
- [2] Fireš, B. – Zelenka, V. (1993): *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. Praha, Management Press, 1993.
- [3] IASCF (2005): *Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS)*. Praha, Svaz účetních, 2005.
- [4] Taylor, P. A. (1996): *Consolidated financial reporting*. London, Paul Chapman, 1996.
- [5] Zelenka, V. (2006): *Goodwill, principy vykazování v podniku*. Praha, Ekopress, 2006.
- [6] Zelenka, V. – Zelenková, M. (2011a): *Základy konsolidačních metod*. Finanční řízení & controlling v praxi, 2011, roč. II, č. 7-8, s. 33-38.
- [7] Zelenka, V. – Zelenková, M. (2011b): *Vymezení ovládání podle nového IRFS 10 (I)*. Finanční řízení & controlling v praxi, 2011, roč. II, č. 10, s. 20-24.
- [8] Zelenka, V. – Zelenková, M. (2012a): *Plná konsolidace k datu akvizice podle IFRS*. Finanční řízení & controlling v praxi, 2012, roč. III, č. 4, s. 13-28.
- [9] Zelenková, M. (2011): *Srovnání věrného a poctivého obrazu individuální účetní závěrky oproti konsolidované při vyloučení vzájemných prodejů ve skupině*. Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 3, s. 93-105.

Položky odlišně vykazované v individuální účetní závěrce oproti konsolidované účetní závěrce

Marie Zelenková

ABSTRAKT

Nejčastějšími transakcemi uskutečňovanými mezi propojenými účetními jednotkami v rámci jedné skupiny bývají prodeje zásob, poskytnutí služeb, peněžní půjčky nebo prodeje cenných papírů či jiných finančních aktiv. Konsolidační úpravy vedoucí k eliminaci těchto transakcí uskutečněných např. mezi mateřskou a dceřinou společností, nebo mezi sesterskými společnostmi v řadě případů povedou k tomu, že položky, jíž se úpravy týkají, budou v konsolidované účetní závěrce vykázány odlišně od toho, jak jsou vykázány v individuálních účetních závěrkách jednotek, které mezi sebou takovou transakci zrealizovali. V příspěvku jsou na jednotlivých ilustrativních příkladech řešeny eliminace vybraných transakcí a jejich dopady na údaje zveřejňované v konsolidované účetní závěrce v porovnání s individuální účetní závěrkou, a to za předpokladu, že mezi společnostmi existuje rozhodující vliv, tj. pro sestavení konsolidované účetní závěrky se použije plná metoda konsolidace.

Klíčová slova: Dceřiná společnost; Konsolidovaná účetní závěrka; Mateřská společnost, Plná metoda konsolidace; Skupina; Vnitroskupinové transakce.

Items Reported in Individual Financial Statements Differently in Comparison of Consolidated Financial Statements

ABSTRACT

Among the most frequent transactions realized between related entities included in a group are sales of goods, provision of services, lending, sales of securities and other financial assets. Consolidation adjustments leading to eliminations of these transactions realized e.g. between parent and subsidiary, between subsidiaries, often leads in the different presentation of related items in consolidated financial statements in comparison of separate financial statements of entities that realized the transaction. Eliminations of selected transactions and their effect on the information presented in consolidated financial statements in comparison of individual financial statements are explicated via particular illustrative examples in this paper. These examples are based on assumption of control and therefore on the full consolidation method used for preparation of financial statements.

Key words: Subsidiary; Consolidated financial statements; Parent entity; Full consolidation method; Group; Intra-group transactions.

JEL classification: M41.