



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

ROZDÍLY V ÚČETNÍ KONSOLIDOVANÉ ZÁVĚRCE SESTAVENÉ PODLE VYBRANÝCH NÁRODNÍCH LEGISLATIV

DIFFERENCES IN CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH
LEGISLATION OF SELECTED COUNTRIES

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Sabina Štáfková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Jan Pěta, Ph.D.

BRNO 2023

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Sabina Štáfková
Vedoucí práce:	Ing. Jan Pěta, Ph.D.
Akademický rok:	2022/23
Studijní program:	Účetnictví a finanční řízení podniku

Garantka studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Rozdíly v účetní konsolidované závěrce sestavené podle vybraných národních legislativ

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody zpracování

Teoretická východiska posuzování konsolidovaných účetních výkazů

Analýza konsolidovaných účetních výkazů vybraných států

Sestavení konsolidovaných účetních závěrek dle legislativy vybraných států

Ekonomická komparace sestavených konsolidovaných účetních závěrek

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je popsat sestavení konsolidovaných účetních závěrek podle české a irské legislativy a zhodnotit důsledky vyplývající z rozdílných pravidel sestavení. Studentka provede konsolidace dle legislativ posuzovaných zemí, posoudí ekonomický obraz konsolidovaných celků a formuluje závěry.

Základní literární prameny:

JANHUBA, M., M. MÍKOVÁ, J. ROUBÍČKOVÁ a V. ZELENKA. Finanční účetnictví: obecné otázky. Praha: C.H. Beck, 2016. ISBN 978-80-87480-52-6.

JÍLEK, J. Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.

LOJA, R. a R. JONÁŠ. Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-52-6.

FRS 100 – Application of Financial Reporting Requirements from November 2012.

ZELENKA, V. a M. ZELENKOVÁ. Konsolidace účetních výkazů: principy a praktické aplikace. Jesenice: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-43-9.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2022/23

V Brně dne 5.2.2023

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
garantka

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na sestavení konsolidované účetní závěrky podle české a irské legislativy a věnuje se rozdílům v jejich sestavení. Teoretická část se zabývá teoretickými východisky sestavení konsolidovaných účetních závěrek a podmínek jejich sestavení. V analytické části jsou vypočteny modelové příklady všech metod konsolidace dle českých a irských právních předpisů. V poslední části jsou konsolidované účetní výkazy dle obou legislativ zanalyzovány za pomoci finanční analýzy a následně srovnány z daňového hlediska.

Abstract

The master's thesis is focused on the preparation of consolidated financial statements according to Czech and Irish legislation and is devoted to the differences in their preparation. The theoretical part deals with the theoretical basis for preparation of consolidated financial statements and their preparation conditions. In the analytical part, model examples of all consolidation methods according to Czech and Irish legal regulations are calculated. In the last part, the consolidated financial statements according to both legislations are analyzed with the help of financial analysis and then compared from a tax point of view.

Klíčová slova

konsolidovaná účetní závěrka, metody konsolidace, míra vlivu, Česká republika, Irsko, konsolidační rozdíl, finanční analýza

Key words

consolidated financial statement, methods of consolidation, level of impact, Czech republic, Ireland, consolidation difference, financial analysis

Bibliografická citace

ŠTÁFKOVÁ, Sabina. *Rozdíly v účetní konsolidované závěrce sestavené podle vybraných národních legislativ*. Brno, 2023. Dostupné také z: <https://www.vut.cz/studenti/zav-prace/detail/152335>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Pěta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých zdrojů 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 15. 05. 2023

podpis autora

Poděkování

Velké poděkování patří vedoucímu mé diplomové práce panu Ing. Janu Pětovi, Ph. D. za odborné vedení, cenné rady, vstřícnost a připomínky, které mi poskytl při zpracování této práce. Dále bych chtěla poděkovat celé své rodině, která mi byla velkou oporou po celou dobu studia.

OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	14
1.1 Hlavní světové účetní systémy.....	14
1.1.1 US GAAP.....	14
1.1.2 IFRS.....	15
1.2 Podstata a význam konsolidované účetní závěrky.....	15
1.3 Konsolidovaná účetní závěrka dle české legislativy.....	16
1.3.1 Legislativní úprava.....	16
1.3.2 Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky.....	17
1.3.3 Osvobození od konsolidace.....	18
1.3.4 Vyloučení z konsolidace.....	19
1.3.5 Typy vlivů.....	19
1.3.6 Uplatňování vlivů.....	21
1.3.7 Konsolidační rozdíl.....	23
1.3.8 Metody konsolidace.....	26
1.3.9 Obsah konsolidované účetní závěrky.....	27
1.3.10 Konsolidační pravidla.....	30
1.3.11 Vylučování vzájemných vztahů.....	30
1.3.12 Postup konsolidace.....	33
1.4 Konsolidovaná účetní závěrka dle Irské legislativy.....	34
1.4.1 Legislativní úprava.....	34
1.4.2 Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky.....	35
1.4.3 Osvobození od konsolidace.....	35
1.4.4 Vyloučení z konsolidace.....	36

1.4.5	Typy vlivů.....	37
1.4.6	Uplatňování vlivu.....	38
1.4.7	Goodwill	40
1.4.8	Metody konsolidace	43
1.4.9	Obsah konsolidované účetní závěrky	44
1.4.10	Vylučování vzájemných vztahů	46
1.4.11	Postup konsolidace	46
1.5	Komparace KÚZ dle české a irské legislativy	48
1.6	Finanční analýza konsolidovaných účetních výkazů	49
1.6.1	Ukazatele likvidity	49
1.6.2	Ukazatele zadluženosti	49
1.6.3	Ukazatele rentability	50
1.6.4	Ukazatele aktivity	50
2	ANALYTICKÁ ČÁST	52
2.1	Sjednocení výkazů	52
2.1.1	Převod individuální účetní závěrky na domácí měnu	55
2.2	Konsolidace podle české legislativy	56
2.2.1	Plná metoda	60
2.2.2	Poměrná metoda.....	75
2.2.3	Ekvivalenční metoda.....	87
2.3	Konsolidace podle irské legislativy	101
2.3.1	Plná metoda	105
2.3.2	Poměrná metoda.....	118
2.3.3	Ekvivalenční metoda.....	130
3	EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ KÚZ	144
3.1	Finanční analýza	144

3.1.1	Shrnutí finanční analýzy	149
3.2	Zdanění příjmů	150
3.2.1	Daň z příjmů právnických osob	150
3.2.2	Smlouva o zamezení dvojího zdanění	152
3.2.3	Shrnutí rozdílů v zdanění příjmů	155
	ZÁVĚR	157
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	159
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	162
	SEZNAM TABULEK	164
	SEZNAM OBRÁZKŮ	168

ÚVOD

Nutnost existence konsolidované účetní závěrky vznikla z důvodu neustále rostoucího mezinárodního obchodu, který je nedílnou součástí moderního světa, ve kterém nepřetržitě dochází k propojování ekonomik a ve kterém se neustále rozšiřují investiční možnosti. Dalším z důvodů nutnosti konsolidace je potřeba vykazovat finanční situaci za ekonomické jednotky, a nejen za samostatné právní subjekty. V moderní době stále častěji dochází k situacím, kdy mateřská společnost sídlí v jiném státě než její dceřina společnost. I přes snahu Evropské unie o harmonizaci účetnictví a s tím spojených účetních závěrek, tak aby ve všech členských zemích došlo ke sjednocení předpisů, existují stále rozdíly mezi jednotlivými mezinárodními legislativami. Cílem této diplomové práce je sestavení konsolidované účetní závěrky dle vybraných legislativ. Při jejich sestavení se vychází z individuálních účetních závěrek společností, které dohromady tvoří ekonomický celek. Pro tuto diplomovou práci byla vybrána česká a irská legislativa.

V diplomové práci jsou nejdříve zpracována teoretická východiska, potřebná ke správnému sestavení konsolidované účetní závěrky za obě vybrané legislativy. Následně jsou za pomoci modelových příkladů tyto konsolidované účetní závěrky sestaveny. První modelový příklad se zabývá sestavením dle české legislativy, kdy mateřská společnost sídlí v České republice, druhý modelový příklad se zabývá opačnou situací, a to tou, že mateřská společnost sídlí v Irsku. K sestavení těchto modelových příkladů konsolidovaných účetních závěrek jsou použity všechny metody konsolidace. Výsledky dosažené v jednotlivých konsolidacích dle těchto legislativ jsou na závěr diplomové práce zhodnoceny a porovnány za pomoci finanční analýzy a také mezi sebou srovnány na základě daně z příjmů právnických osob.

K diplomové práci je přiložena příručka zpracovaná v excelovém souboru, která slouží k sestavení konsolidované účetní závěrky dle všech možných metod konsolidace za obě legislativy. Do této příručky stačí vyplnit základní údaje o konsolidaci a ta následně sama sestaví konsolidované účetní výkazy.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je popsat sestavení konsolidovaných účetních závěrek podle české a irské legislativy a zhodnotit důsledky vyplývající z rozdílných pravidel sestavení, dále provést konsolidaci účetní závěrky podle legislativ posuzovaných zemí a posoudit a porovnat ekonomickou situaci konsolidačního celku.

Proto, aby byl splněn hlavní cíl práce, je potřeba splnit také dílčí cíle práce, kterými jsou:

- popsat v teoretické části základní pojmy a pravidla, jejichž znalost je nutná pro pochopení problematiky a následné sestavení konsolidované účetní závěrky za českou i irskou legislativu,
- v analytické části aplikovat teoretická východiska a pomocí modelových příkladů sestavit konsolidovanou účetní závěrku dle jednotlivých legislativ a poukázat tím na rozdíly v jejich sestavení,
- v ekonomickém zhodnocení provést finanční analýzu a popsat, jak rozdíly v legislativách dopadají na vybrané poměrové ukazatele,
- v závěru poukázat na rozdíly ve zdanění příjmů právnických osob ve vybraných státech.

Diplomová práce se skládá z teoretické a analytické části a následně z ekonomického zhodnocení. Teoretická část práce byla zpracována na základě **literárního průzkumu**, na základě kterého byly shromážděny dostupné informace z odborné literatury, odborných článků a jiných literárních zdrojů (1).

V rámci tohoto průzkumu jsou zde obsaženy informace týkající se hlavních světových účetních systémů IFRS A GAAP, dále jsou zde obsaženy informace o podstatě a významu konsolidované účetní závěrky. Následně se práce zabývá teoretickými východisky, které jsou důležité pro správné sestavení konsolidované účetní závěrky, jak za českou, tak i za irskou legislativu, je zde popsána legislativní úprava, dále které subjekty mají povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavit a naopak, které subjekty jsou z ní vyloučeny nebo od této povinnosti osvobozeny. Následně jsou popsány typy vlivů a jejich uplatnění a konsolidační metody, které z těchto vlivů vyplývají. Dále se práce zabývá vyčíslením konsolidačního rozdílu/goodwillu, vylučováním vzájemných vztahů mezi subjekty v ekonomickém celku a postupem samotné konsolidace.

V analytické části byla provedena **analýza**, která je teoretickým rozkladem předmětu, který je zkoumán, na menší části. Díky těmto menším částem je pak poskytnut podrobnější obraz tohoto zkoumaného předmětu (1). Za pomoci analýzy bylo nejdříve provedeno sjednocení výkazů, ve kterém je poukázáno na rozdíly ve struktuře účetních výkazů jednotlivých legislativ a převedení individuálních účetních závěrek na domácí měnu. Následně je formou modelových příkladů v jednotlivých krocích ukázáno, jak se postupuje při sestavení těchto konsolidovaných účetních závěrek dle jednotlivých legislativ, a to za pomoci plné, poměrné a ekvivalenční metody.

Analýzu doplňuje v práci **syntéza**, která je jejím opakem a která napomáhá k pochopení vzájemných souvislostí. Jejím cílem je sjednocení jednotlivých zjištěných poznatků do jednoho celku (1). Na základě syntézy je v poslední části diplomové práce provedeno ekonomické zhodnocení konsolidované účetní závěrky za obě legislativy, a to za pomoci finanční analýzy vybraných poměrových ukazatelů. Dále je finanční analýza doplněna o srovnání zdanění příjmů právnických osob v obou zemích a také o informace ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou mají Česká republika a Irsko uzavřenu.

Poslední použitou metodou je **komparace**, která představuje porovnání jednotlivých stránek zkoumaného předmětu. Za její pomoci se zjišťují shodné nebo rozdílné vlastnosti zkoumaných skutečností. Tato metoda je využita napříč celou diplomovou prací (1).

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V této kapitole diplomové práce jsou popsány teoretická východiska, jež se týkají konsolidované účetní závěrky. V první řadě jsou zde popsány hlavní účetní systémy, které jsou používány jak v rámci Evropské unie, tak i v jiných státech světa a které jsou určeny pro společnosti jejichž činnosti přesahují hranice jejich země, především pak pro podniky s kotovanými cennými papíry. Dále je zde uvedena podstata konsolidované účetní závěrky a následovně všechny důležité informace nutné pro její sestavení, jak podle české, tak podle irské legislativy. Mezi tyto důležité informace patří vymezení legislativního rámce, kterým se subjekt při sestavování konsolidované účetní závěrky musí řídit, určení, které subjekty musí konsolidovanou účetní závěrku sestavovat a být do ní zahrnuty a které jsou naopak od této povinnosti osvobozeny nebo z ní vyloučeny. Dále jsou zde definovány typy vlivů, metody konsolidace, konsolidační rozdíl, obsah konsolidované účetní závěrky a jakým způsobem se vylučují vzájemné vztahy uvnitř skupiny. Na závěr jsou shrnuty základní nástroje finanční analýzy.

1.1 Hlavní světové účetní systémy

V každé světové ekonomice existují jiná souhrnná pravidla, která udávají, jak by měla vypadat koncová podoba soustavy účtů a jaká by měla být pravidla účtování. Tato pravidla však mají jednu společnou věc, a to, že se snaží o objektivitu výsledných údajů a o co možná největší redukci jejich možných zkreslení. V současnosti jsou za takové normy považovány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Obecně uznávané účetní zásady (GAAP) (2, s. 5).

1.1.1 US GAAP

Obecně užívané účetní zásady, v angličtině Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), jsou souhrnem zásad a principů, které jsou používány v oblasti účetnictví, při absenci jasně daných mezí a udávají, jak by se měli zachycovat skutečnosti na účtech, pokud chybí přesně daná metodika, pravidla a postupy (2, s. 5).

Tyto zásady jsou používány ve Spojených státech amerických, a to hlavně pro emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů, zejména pro nevládní jednotky a pro ziskové a neziskové organizace (3, s.17).

V US GAAP můžeme najít čtyři předpoklady, a to, že:

- celek, o kterém je účtováno se musí jasně vymezit a oddělit od jiných celků,
- v nejbližších letech musí aktivity dané společnosti mířit k zajištění jejího podnikání,
- do účetnictví dané společnost musí vstupovat veškeré údaje o kupní síle, které musí být vyjádřeny v peněžních jednotkách,
- hospodářský výsledek a informace o finanční situaci dané společnosti musí být pravidelně vyčíslovány (2, s. 6).

1.1.2 IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, v angličtině International Financial Reporting Standards (IFRS), na rozdíl od GAAP neudávají, jakými postupy, metodikou a pravidly by měli být zachycovány účetní skutečnosti, ale říkají, jak by měli vypadat výkazy účetní závěrky (2, s. 5).

Tyto standardy jsou primárně určeny pro podnikatele, ale mohou být použity také neziskovými organizacemi, a to ve většině světových států, včetně většiny zemí Evropské Unie. Nejvíce jsou užívány emitenty cenných papírů, které jsou v těchto státech veřejně obchodovatelné. V Evropské Unii to platí také pro cenné papíry, které jsou veřejně obchodovatelné na trhu jakéhokoliv členského státu (3, s. 15).

IFRS jsou složeny z:

- koncepčního rámce, který sám o sobě není standardem, jeho účelem je redukovat rozdíly v účetních závěrkách v různých zemích, jeho ustanovení, tak nemohou žádným způsobem nahradit standard nebo jeho interpretaci,
- vlastních finančních standardů finančního výkaznictví,
- standardu pro malé a střední podniky, který je zjednodušením IFRS pro podniky, které jsou definovány právě jako malé nebo střední (3, s. 37, 62).

1.2 Podstata a význam konsolidované účetní závěrky

Konsolidovaná účetní závěrka má za úkol podávat informace o finanční situaci podniku, včetně jejich změn a finanční výkonnosti, a to za ekonomickou jednotku jako celek. Existence konsolidované účetní závěrky vznikla kvůli nutnosti vykazovat finanční situaci

za tyto ekonomické jednotky jako celek, a nejen za samostatné právní subjekty, a to z důvodu, že účetní jednotky, které byly součástí takového ekonomického celku zobrazovaly ekonomické jevy s omezeními (2, s. 187).

Jejím hlavním významem je poskytovat informace o finanční situaci, o výsledku hospodaření a o velikosti vlastních a cizích zdrojů tohoto ekonomického celku, zejména jeho externím uživatelům, kterými mohou být například banky nebo možní investoři, ale také vlastníků a podílníkům. (4, s. 9).

Ekonomickým celkem se pro tyto účely rozumí skupina jednotek, které jsou vzájemně kapitálově propojeny. Na tyto jednotky se pak konsolidace dívá jako by šlo o jednu jedinou, i když jejich právní subjektivita zůstává stále na stejné úrovni (5, s. 15-16).

Konsolidovaná účetní závěrka, pak musí být sestavena v souladu se zákonem o účetnictví a dle hlavní účetní zásady, že účetnictví a účetní závěrka musí podávat poctivý a věrohodný obraz o finanční situaci ekonomického celku a musí být ověřena auditorem (4, s. 9).

1.3 Konsolidovaná účetní závěrka dle české legislativy

V této části diplomové práce jsou uvedeny údaje o konsolidované účetní závěrce podle českých právních předpisů. Je zde popsána česká legislativní úprava, kdo má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a kdo je naopak z této povinnosti osvobozen nebo vyloučen. Jsou zde definovány typy a míry vlivů a s tím spojené konsolidační postupy a metody.

1.3.1 Legislativní úprava

V České republice se při sestavování konsolidované účetní závěrky vychází z těchto právních předpisů:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“), který definuje konsolidovanou účetní závěrku a typy vlivů a metod, udává, kdo a za jakých podmínek ji má povinnost sestavit, vymezuje konsolidační celek, a říká, kdy má účetní jednotka povinnost sestavit závěrku dle IFRS. Toto vše lze nalézt v paragrafech 22, 22a, 22aa, 22b a 23 (6).

- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZoOK“), kde jsou v paragrafech 74 a 75 uvedeny informace o tom co je to koncern a o ovládajících a ovládaných osobách (7).
- Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., k podvojnému účetnictví (dále jen „prováděcí vyhláška“), kde je v §-§ 62-67 uveden postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku a dále jsou zde uvedeny metody konsolidace a obsahové vymezení konsolidované účetní závěrky (8).
- České účetní standardy pro podnikatele (dále jen „ČÚS“), zejména ČÚS č. 020, který se zabývá konsolidovanou účetní závěrkou, především pak konsolidačními pravidly a konsolidačními metodami (9).

1.3.2 Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky

Konsolidovanou účetní závěrku má dle § 22 ZoÚ povinnost sestavit obchodní společnost, která je zároveň ovládající osobou, pokud nevykonává společný vliv. Této společnosti se pak říká konsolidující účetní jednotka (6).

Podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky mají dle § 22 odst. 3 ZoÚ povinnost tyto osoby, bez ohledu na to, kde se nachází jejich sídlo:

- konsolidovaná účetní jednotka, což je ovládaná osoba, pokud v ní není vykonáván společný vliv,
- účetní jednotka pod společným vlivem, což je osoba, ve které je vykonáván společný vliv,
- účetní jednotka přidružená, tedy osoba, ve které je vykonáván podstatný vliv (6).

Současně s povinností sestavit konsolidovanou účetní závěrku má konsolidující účetní jednotka povinnost oznámit včas všem konsolidovaným jednotkám, že budou konsolidovány a poskytnout jim informace o tom, jaké účetní dokumenty jí musí tyto jednotky pro účely konsolidace poskytnout a o tom, které jednotky jsou spolu s nimi v konsolidačním celku (6).

1.3.3 Osvobození od konsolidace

U konsolidace účetní závěrky existují určité výjimky, které jednotku osvobozují od povinnosti tuto závěrku sestavit. Jednu z hlavních výjimek uvádí § 1c ZoÚ, který rozděluje účetní jednotky dle velikosti skupin na malé, střední a velké. Velikost skupiny, pak rozhoduje, zda má účetní jednotka povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavit nebo nikoliv. Následující tabulka zobrazuje kategorizaci skupin účetních jednotek dle § 1c ZoÚ ().

Tabulka 1: Kategorizace skupin účetních jednotek dle velikosti (Česká republika)

Kategorie	Hlediska		
	Aktiva celkem (v mil. Kč)	Roční úhrn čistého obrátu (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
Malá skupina	≤ 100	≤ 200	≤ 50
Střední skupina	$> 100, \leq 500$	$> 200, \leq 1000$	$> 50, \leq 250$
Velká skupina	> 500	> 1000	> 250

(Zdroj: Vastní zpracování podle 6)

Dle § 22a ZoÚ nemají malé skupiny účetních jednotek povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, pokud není žádná jednotka ze skupiny subjektem veřejného zájmu. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku tak mají jen střední a velké skupiny, tedy ty, které přesáhnou alespoň dvě z hledisek, které jsou stanoveny pro malou skupinu (6).

Druhou z výjimek je významnost, § 22a odst. 3 ZoÚ říká, že „konsolidující účetní jednotka nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud konsolidující účetní jednotka ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné“ (6).

Poslední z výjimek nastává, když je konsolidující účetní jednotka součástí jiné konsolidující osoby, která se řídí právem některého ze členských států Evropské Unie. Pak tato jednotka nemá na základě § 22aa odst. 1 ZoÚ povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, pokud konsolidující osoba, jejíž součástí tato jednotka je drží:

- všechny podíly konsolidující účetní jednotky,
- nejméně 90 % podílů konsolidující účetní jednotky a zároveň všichni akcionáři nebo společníci odsouhlasili, že se konsolidovaná účetní závěrka nebude sestavovat,
- míň než 90 %, ale nejméně 10 %, podílů konsolidující účetní jednotky a o sestavení konsolidované účetní závěrky nebylo akcionáři nebo společníky, kteří mají ve svém držení zbylé podíly, požádáno nejpozději 6 měsíců před koncem účetního období (6).

1.3.4 Vyloučení z konsolidace

V § 22a ZoÚ jsou také definovány situace, kdy účetní jednotka, případně subjekt veřejného zájmu, nejsou zahrnuty do konsolidačního celku a tím pádem jsou z konsolidace vyloučeny a nemusí ji tedy sestavovat vůbec. Aby jednotka do tohoto celku nemusela být zařazena, musí splnit, alespoň jednu z následujících podmínek:

- informace, které jsou pro sestavení konsolidované účetní závěrky nezbytné, nejdou v souladu se zákonem získat, aniž by jednotce vznikly nepřiměřené náklady nebo zbytečná zdržení,
- podíly této jednotky jsou drženy jen za účelem následného prodeje,
- jednotce je ve formě dlouhodobých přísných omezení zabraňováno vykonávat její práva v oblasti nakládání s majetkem, jejího řízení a ve výkonu jednotného řízení, pokud se jedná o vztahy, které jsou uskutečňovány na základě některého ze zakladatelských dokumentů nebo pokud se některý z řídicích orgánů této jednotky nebo více účetních jednotek skládá z větší části ze stejných osob, které vykonávají svou funkci během účetního období až do sestavení konsolidované účetní závěrky (6).

1.3.5 Typy vlivů

Vliv je významným východiskem pro určení, zda daná jednotka spadá nebo nespadá do konsolidace. Určuje se dle vlivu, který má jedna účetní jednotka ve druhé účetní jednotce, do které investovala své prostředky. Tento vliv se v konsolidaci dělí na čtyři typy, které budou následovně podrobněji rozebrány, a to:

- rozhodující vliv,

- podstatný vliv,
- společný vliv,
- nevýznamný vliv (2, s. 188).

Rozhodující vliv

Rozhodující vliv má dle § 75 ZoOK ovládající osoba, což je osoba, která má v účetní jednotce podíl na hlasovacích právech, který je roven nebo přesahuje hranici 40 % všech hlasů, které v obchodní společnosti jsou, ale jen pokud jiná osoba, nebo osoby jednající ve shodě, nenakládají s podílem, který je ve stejné nebo vyšší výši. Zároveň je ovládající osoba ta, která může jmenovat nebo odvolat většinu členů některého z řídicích orgánů obchodní společnosti, nebo osoba, která je schopna toto jmenování nebo odvolání prosadit (7).

Ovládající osobou může být dle tohoto zákona také ta, která nakládá s podílem na hlasovacích právech společnosti ve výši alespoň 30 % všech hlasů, a to, jestliže na posledních třech po sobě jdoucích zasedáních nejvyššího orgánu této společnosti, její podíl představoval více než polovinu hlasovacích práv všech přítomných osob (7).

Podstatný vliv

Podstatný vliv na rozdíl od rozhodujícího vlivu nepředstavuje moc nad jednotkou, do které bylo investováno, ale možnost investora podílet se na rozhodování o všech podstatných věcech, které se v dané jednotce uskutečňují. Zároveň má investor možnost dostat se k informacím o společnosti, ke kterým by se jinak nedostal. Za osobu s podstatným vlivem se považuje ta, která má podíl na hlasovacích právech ve výši alespoň 20 % všech hlasů (2, s. 190).

Společný vliv

Společným vlivem je takový vliv, při kterém osoba ovládá jednotku, do které bylo investováno, spolu s jednou nebo více jinými osobami, které nespádají do stejného konsolidačního celku. Je zde podmínka, že osoba, která vykonává společný vliv nemůže mít v této jednotce zároveň vliv rozhodující (4).

Nevýznamný vliv

Jestliže vliv, který má osoba na jednotku nepřesáhne hranici pro vliv rozhodující nebo podstatný, považuje se tento vliv za nevýznamný a tato jednotka nepodléhá konsolidaci. Investice, která do ní byla provedena se pak pouze zachytí do účetnictví dle příslušných účetních pravidel (2, s. 191).

V následující tabulce budou tyto typy vlivů porovnány ve vztahu k metodě konsolidace, která se při nich používá a která bude blíže rozebrána v jedné z následujících kapitol, a dle pojmenování, které tyto osoby dle typu vlivu získávají.

Tabulka 2: Typy vlivů (Česká republika)

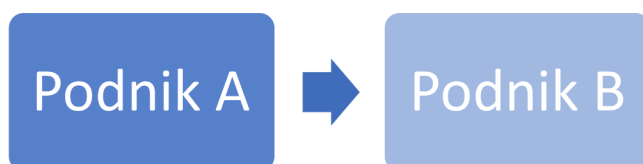
	Rozhodující	Společný	Podstatný
Konsolidační metoda	plná	poměrná	ekvivalenční
Investující osoba	konsolidující účetní jednotka (mateřský podnik)		
Osoba, do níž bylo investováno	konsolidovaná účetní jednotka (dceřiná společnost)	jednotka pod společným vlivem (společný podnik)	přidružená účetní jednotka (přidružený podnik)

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 2)

1.3.6 Uplatňování vlivů

Konsolidující účetní jednotka může dle § 74 ZoOK uplatňovat svůj vliv přímo nebo nepřímo prostřednictvím jedné nebo více dalších společností (7).

Přímý vliv uplatňuje konsolidující účetní jednotka ve druhé společnosti přímou účastí. Jak vypadá přímý vliv můžeme vidět na následujícím obrázku.



Obrázek 1: Přímý vliv

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 7)

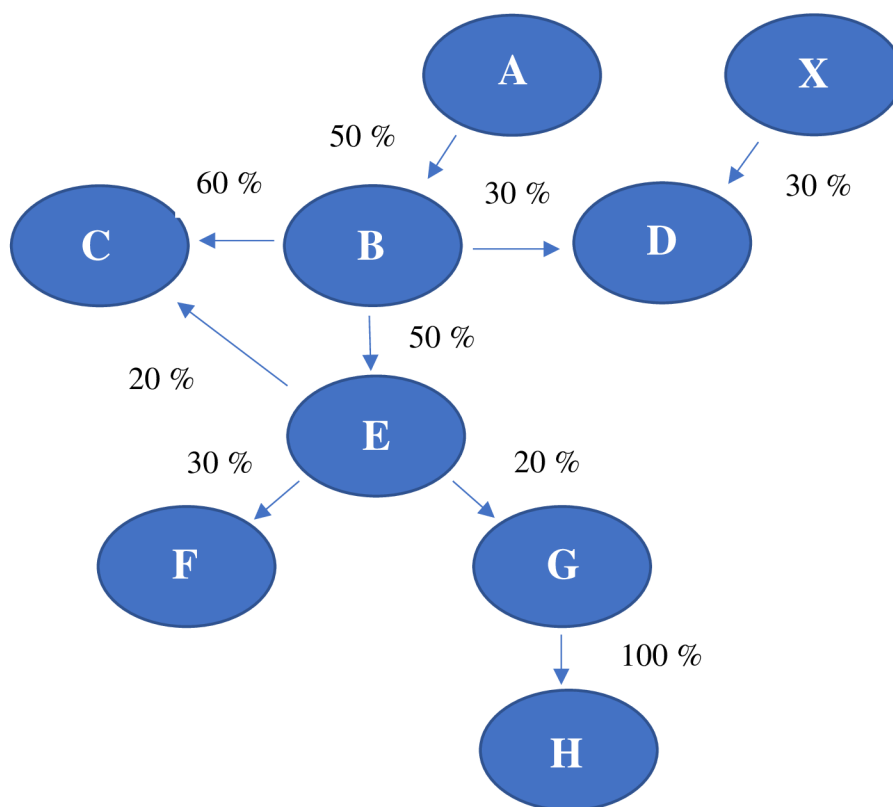
Nepřímý vliv uplatňuje konsolidující účetní jednotka ve druhé společnosti svou nepřímou účastí, což znamená, že vliv uplatňuje prostřednictvím jiného subjektu. Nepřímý vliv můžeme vidět na dalším obrázku.



Obrázek 2: Nepřímý vliv
(Zdroj: Vlastní zpracování podle 7)

Modelový příklad 1

V následujícím modelovém příkladu jsou ukázány vlastnické podíly a propojení mateřské společnosti A a ostatních společností.



Obrázek 3: Vlastnické propojení mateřské společnosti a ostatních společností (Česká republika)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

V následující tabulce je rozepsána míra vlivů, druh vlivů a vlastnický podíl mateřské společnosti A na ostatních společnostech.

Tabulka 3: Výpočet míry vlivu a vlastnických podílů (Česká republika)

	Míra vlivu	Druh vlivu	Vlastnický podíl
A → B	50 %	rozhodující	50 %
A → C	80 %	rozhodující	$(0,5*0,6)+(0,5*0,5*0,2)$ = 35 %
A → D	30 %	společný	$0,5*0,3 = 15 %$
A → E	50 %	rozhodující	$0,5*0,5 = 25 %$
A → F	30 %	podstatný	$0,5*0,5*0,3 = 7,5 %$
A → G	20 %	podstatný	$0,5*0,5*0,2 = 5 %$
A → H	neuplatňuje se	žádný	5 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z tabulky vyplývá, že společnost A uplatňuje ve společnostech B, C a E rozhodující vliv, jelikož v nich má míru vlivu vyšší nebo rovnu 40 %. Ve společnostech F a G uplatňuje vliv podstatný, což vyplývá z toho, že v nich vlastní podíl vyšší nebo roven 20 %. Dále mají společnost A a společnost X společný vliv ve společnosti D, a to ve výši 30 %. Ve společnosti H žádný vliv neuplatňuje, aby ho mohla uplatnit musela by mít rozhodující vliv ve společnosti G, což nemá, a to znamená, že společnost H nebude zahrnuta do konsolidace.

1.3.7 Konsolidační rozdíl

Definici konsolidačního rozdílu můžeme najít v ČSÚ č. 020 – Konsolidovaná účetní závěrka. Dle tohoto standardu je konsolidačním rozdílem „*rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidované účetní jednotky a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou, která vyplývá jako rozdíl reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti (dalšího pořízení cenných papírů nebo podílů)*“. Dnem akvizice je pak den, od kterého uplatňuje ovládající osoba svůj vliv na ovládané účetní jednotce (9).

Zjednodušeně z tohoto standardu vyplývá, že konsolidační rozdíl je suma, o kterou se liší pořizovací cena, za kterou konsolidující jednotka nakoupila podíl v konsolidované účetní jednotce, a to včetně vedlejších pořizovacích nákladů, od výše vlastního kapitálu konsolidované účetní jednotky. Tato výše vlastního kapitálu by měla být vyjádřena v reálných hodnotách a měla by odpovídat velikosti podílu ke dni akvizice (4, s. 19).

Konsolidační rozdíl se počítá u všech metod konsolidace stejně za použití následujícího vzorce:

$$KR = PC - \% \text{ podílu} * VK$$

Použité zkratky:

- KR = konsolidační rozdíl,
- PC = pořizovací cena podílu zahrnující také vedlejší pořizovací náklady,
- % podílu = procentuální vyjádření podílu, který má konsolidující účetní jednotka v konsolidované účetní jednotce,
- VK = vlastní kapitál v reálné a odpovídající hodnotě.

Částka konsolidačního rozdílu může vyjít v kladných, záporných nebo nulových hodnotách. Nejběžnějším je kladný, který může vzniknout díky tomu, že si investující jednotka spolu s podílem kupuje také schopnost produkovat zisk. Záporný konsolidační rozdíl může vzniknout třeba špatným oceněním vlastního kapitálu (4, s.21).

Ať už vyjde konsolidační rozdíl v kladných nebo záporných hodnotách, vždy se musí odepsat, a to ve zvláštní položce v konsolidovaném výkazu zisků a ztrát. Odepisuje se rovnoměrným odepisováním po dobu 20 let, jednotka si může zvolit také kratší dobu odepisování, ale pro tu musí existovat pádné důvody. Zároveň musí být zvolená doba odepisování tohoto rozdílu spolehlivě prokazatelná a měla by dodržet princip věrohodného a poctivého obrazu finanční situace a účetnictví podniku (9).

Pro lepší pochopení konsolidačního rozdílu bude níže vypočten modelový příklad jak na kladný, tak na záporný konsolidační rozdíl.

Modelový příklad 2

Mateřská společnost A zakoupila v běžném roce cenné papíry v pořizovací ceně 6 000 tis. Kč. Tato pořizovací cena je uvedena již včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Tento

podíl představuje 80 % podíl na dceřiné společnosti a současně je od okamžiku pořízení využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 80 %. Základní kapitál dceřiny společnosti B byl ke dni akvizice ve výši 1 500 tis. Kč, výše nerozděleného zisku je 1 800 tis. Kč, poměrná část hospodářského výsledku za běžné účetní období činí 900 tis. Kč.

VK ke dni konsolidace = 1 500 + 1 800 + 900 = 4 200 tis. Kč

Konsolidační rozdíl = 6 000 – (0,8 * 4 200) = 2 640 tis. Kč

V tomto příkladu nám vyšel kladný konsolidační rozdíl ve výši 2 640 tis. Kč. Jestliže se rozhodne účetní jednotka tento rozdíl odepisovat po dobu 20 let, bude její roční odpis činit 132 tis. Kč a promítne se spolu s plnou výší konsolidovaného rozdílu v aktivech konsolidované účetní závěrce v položce kladný konsolidovaný rozdíl. Tento kladný konsolidační rozdíl se pak bude o odpis každoročně snižovat až dokud nebude nulový. Rozdíl bude zároveň vykázán v nákladech a bude se o něj snižovat provozní výsledek hospodaření.

Modelový příklad 3

Mateřská společnost A zakoupila v běžném roce cenné papíry v pořizovací ceně 1 000 tis. Kč. Tato pořizovací cena je uvedena již včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Tento podíl představuje 45 % podíl na dceřiné společnosti a současně je od okamžiku pořízení využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 45 %. Základní kapitál dceřiné společnosti B byl ke dni akvizice ve výši 600 tis. Kč, výše nerozděleného zisku je 800 tis. Kč, poměrná část hospodářského výsledku za běžné účetní období činí 300 tis. Kč.

VK ke dni konsolidace = 600 + 800 + 300 = 1 700 tis. Kč

Konsolidační rozdíl = 1 000 – (0,7 * 1 700) = - 190 tis. Kč

V tomto příkladu vyšel záporný konsolidační rozdíl ve výši - 190 tis. Kč. Pokud se účetní jednotka rozhodne tento rozdíl odepisovat po dobu 20 let, bude její roční odpis činit 9,5 tis. Kč a promítne se spolu s plnou výší konsolidovaného rozdílu v pasivech konsolidované účetní závěrce v položce záporný konsolidovaný rozdíl. A bude o odpis každoročně snižovat až dokud nebude nulový. Rozdíl bude také vykázán ve výnosech a bude tím pádem zvyšovat provozní výsledek hospodaření.

1.3.8 Metody konsolidace

Všechny metody konsolidace jsou založeny na tom, že pro uživatele jsou užitečnější informace o úhrnu čistých aktiv společnosti, tedy o aktivech a závazcích než informace, které by dostali, pokud by se konsolidace neuskutečnila a investice společnosti by se pouze vykazala jako aktivum v rozvaze (5, s. 61).

Dle § 63 odst. 3 prováděcí vyhlášky je možné konsolidaci účetní závěrky provést dvěma způsoby, a to:

- přímou konsolidací.
- konsolidací po jednotlivých úrovních (8).

Přímá metoda konsolidace znamená, že se všechny účetní jednotky konsolidují najednou, aniž by se využívali konsolidované účetní závěrky sestavené za dílčí celky. Naopak konsolidací po jednotlivých úrovních se rozumí to, že nižší celky nejdříve sestaví konsolidované účetní závěrky a ty pak teprve vstoupí do konsolidovaných účetních závěrek vyšších celků (8).

Dále prováděcí vyhláška uvádí, že je možné při sestavování konsolidované účetní závěrky využít tyto tři metody konsolidace:

- metodu plné konsolidace,
- metodu poměrné konsolidace,
- metodu konsolidace ekvivalencí (8).

Plná metoda konsolidace

Konsolidující účetní jednotka provádí plnou metodu konsolidace v případě, že v konsolidované účetní jednotce uplatňuje rozhodující vliv. Při plné metodě jsou do konsolidovaných účetních výkazů po úpravách zahrnuty veškerá aktiva, pasiva, náklady a výnosy konsolidované účetní jednotky, a to v plné výši (4, s. 30).

Poměrná metoda konsolidace

Poměrná metoda je používána v případě konsolidace jednotky, která je pod společným vlivem. Samotná konsolidace účetní závěrky u poměrné metody je dosti podobná jako byla u metody plné, pouze s tím rozdílem, že aktiva, pasiva, náklady a výnosy jsou po

úpravách do konsolidovaných účetních výkazů zahrnuty v poměrné výši, která odpovídá velikosti podílu, který konsolidující účetní jednotka skutečně v druhé společnosti vlastní (4, s. 32).

Metoda konsolidace ekvivalencí

Konsolidace účetní závěrky ekvivalenční metodou se používá v případě, že je v konsolidované účetní jednotce uplatňován podstatný vliv a jde o ocenění této účasti ve výši podílu na vlastním kapitálu konsolidované společnosti. Na rozdíl od plné a poměrné metody zde vstupují aktiva, pasiva, náklady a výnosy pouze do některých položek konsolidovaných účetních výkazů. Mezi tyto položky patří konsolidační rozdíl, konsolidační rezervní fond, cenné papíry a podíly v ekvivalenci a podíl na hospodářském výsledku v ekvivalenci (4, s. 31).

1.3.9 Obsah konsolidované účetní závěrky

Prováděcí vyhláška v § 64 říká, že konsolidovanou účetní závěrka musí tvořit rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha. Popřípadě do ní ještě může být zahrnut přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, avšak ten dle vyhlášky není povinnou součástí, a proto mu v této práci nebude věnována pozornost (8).

Konsolidovaná rozvaha

Dle prováděcí vyhlášky je třeba při konsolidaci účetní závěrky u konsolidované rozvahy doplnit některé položky, které v obyčejné účetní rozvaze nelze najít, a to dle toho jaká metoda konsolidace bude použita (8). V následující tabulce budou tyto položky uvedeny spolu s metodou, při které se do této rozvahy zahrnují.

Tabulka 4: Položky, o které se doplňuje konsolidovaná rozvaha (Česká republika)

Položka	Plná metoda	Poměrná metoda	Ekvivalenční metoda
Aktiva			
Kladný konsolidační rozdíl	X	X	X
Cenné papíry a podíly v ekvivalenci			X
Pasiva			
Záporný konsolidační rozdíl	X	X	X
Menšinový základní kapitál	X		
Menšinové kapitálové fondy	X		
Menšinové fondy ze zisku	X		
Menšinový VH běžného období a minulých let	X		
Konsolidační rezervní fond			X
Podíl na VH v ekvivalenci			X

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 8)

Konsolidovaný výkaz zisků a ztrát

V konsolidovaném výkazu zisků a ztrát je uvedena výše nákladů a výnosů, a to odděleně za běžné a minulé účetní období. Stejně jako u konsolidované rozvahy je i zde třeba doplnit některé položky (8). Stejně jako v předchozí tabulce, tak i v této budou tyto položky uvedeny spolu s konsolidační metodou, při které se používají.

Tabulka 5: Položky, o které se doplňuje konsolidovaný výkaz zisků a ztrát (Česká republika)

Položka	Plná metoda	Poměrná metoda	Ekvivalenční metoda
Náklady			
Zúčtování kladného konsolidačního rozdílu	X	X	X
Výnosy			
Zúčtování záporného konsolidačního rozdílu	X	X	X
Podíl na VH v ekvivalenci			X
Menšinové podíly na VH	X		

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 8)

Příloha ke konsolidované účetní závěrce

V příloze ke konsolidované účetní závěrce musí společnost uvést informace, které jsou stanoveny v § 39, tak aby se mohla posoudit finanční situace všech podniků, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku. Jednotka není povinna tyto informace uvádět pouze tehdy, kdyby zveřejnění těchto informací nějakým způsobem poškozovalo některou z účetních jednotek. Těmito informacemi jsou:

- název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku, včetně informací o podílu na jejich vlastním kapitálu, které jsou drženy jinou než konsolidující jednotkou a důvody, kvůli kterým se konsolidující jednotka stala ovládající osobou,
- název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek, které nejsou zahrnuty do konsolidačního celku, protože jsou jednotkami nevýznamnými, spolu s informacemi, proč jsou tyto jednotky nevýznamné a s uvedením podílů na vlastním kapitálu, které v těchto jednotkách drží někdo jiný než konsolidující jednotka,
- název a sídlo přidružených účetních jednotek, které jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky, a to včetně podílů na vlastním kapitálu, které jsou v těchto jednotkách drženy jednotkami zahrnutými do konsolidace,

- název a sídlo jednotek pod společným vlivem, které jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky a podíl na jejich vlastním kapitálu, který je držen jednotkami zahrnutými do konsolidace, dále zde musí být uvedeny důvody, kvůli kterým je vykonáván společný vliv,
- název a sídlo ostatních jednotek, tedy těch, které zde doposud nebyly uvedeny, ve kterých mají účetní jednotky podíl na vlastním kapitálu menší než 20 %, a to včetně výše podílu na vlastním kapitálu a výše výsledku hospodaření za poslední účetní období (8).

1.3.10 Konsolidační pravidla

Podle ČÚS 020 musí konsolidující účetní jednotka vymezit konsolidační celek nebo dílčí konsolidační celek, a to v podobě organizačního schématu. Dále musí jednotka také vymezit konsolidační pravidla, dle kterých pak budou konsolidované účetní jednotky předkládat informace nutné pro sestavení konsolidované účetní závěrky (9).

Tyto konsolidační pravidla by měla obsahovat především:

- způsoby, kterými mají jednotky oceňovat svůj majetek a závazky,
- specifikaci, které informace mají konsolidované jednotky pro účely konsolidace poskytovat,
- a v jakých termínech mají tyto informace poskytovat a zároveň v jakém termínu by měli vyhotovit konsolidovanou účetní závěrku (9).

1.3.11 Vylučování vzájemných vztahů

Jednou z důležitých částí konsolidace účetní závěrky je vyloučení vzájemných vztahů a transakcí, které probíhají mezi jednotkami konsolidačního celku. Jak již bylo uvedeno konsolidovaná účetní závěrka by měla poskytovat věrný a poctivý obraz skutečné finanční situace společnosti a také by měla být sestavena za všechny jednotky konsolidačního celku, tak jako by se jednalo o jednu jedinou ekonomickou jednotku. Proto je důležité vyloučení těchto vzájemných vztahů uskutečnit (5, s. 227).

U plné metody konsolidace se rozlišují tři základní typy transakcí, a to:

- vztahy ovlivňující konsolidovanou rozvahu,
- vztahy ovlivňující konsolidovaný výkaz zisků a ztrát,

- vztahy ovlivňující jak konsolidovanou rozvahu, tak i konsolidovaný výkaz zisků a ztrát (4, s. 34).

Tyto typy transakcí budou následovně blíže rozebrány spolu s uvedením modelových příkladů.

Vztahy ovlivňující konsolidovanou rozvahu

Vztahy, které ovlivňují konsolidovanou rozvahu jsou účetními operacemi, které nemají vliv na výsledek hospodaření. Jsou zde například zahrnuty pohledávky z obchodního styku, zálohy nebo půjčky. Tyto vztahy je potřeba v plné výši, která by měla mít u obou stran stejnou hodnotu, vyloučit. Existují však případy, kdy nebude výše těchto položek ve skupině souhlasit, k tomu může dojít například kvůli kurzovým rozdílům, tím, že každá ze stran zaúčtuje tuto transakci v jiném období nebo vytvořením opravných položek. Tyto rozdíly by mohli ovlivnit konsolidovaný výsledek hospodaření, a proto je nutno je řešit (4, s. 34,35).

Dalším z příkladů vztahů ovlivňujících konsolidovanou rozvahu jsou podíly se zpětnou vazbou, ty se dle ČSÚ 020 vypořádávají dle charakteru jejich pořízení (9).

Modelový příklad 4

Mateřská společnost A má v dceřině společnost B rozhodující vliv 45 % a má v ní také pohledávky z obchodního styku ve výši 45 mil. Kč.

V rámci úprav by budou tyto vzájemné vztahy vyloučeny v konsolidované rozvaze, a to v aktivech na řádku pohledávky a v pasivech na řádku závazky. Tyto vztahy by se na obou řádcích vyloučili v plné a záporné hodnotě, tedy – 45 mil. Kč.

Vztahy ovlivňující konsolidovaný výkaz zisků a ztrát

Vztahy, které ovlivňují konsolidovaný výkaz zisků a ztrát jsou účetními operacemi, které nemají dopad na výsledek hospodaření. Patří do nich vzájemné spotřebované dodávky, kterými jsou například prodej a nákup zásob, výrobků, služeb nebo dlouhodobého majetku uvnitř skupiny. Podmínkou je, že je jejich příjemce musí všechny prodat, a to mimo skupinu (4, s. 35).

Modelový příklad 5

Mateřská společnost A prodala své výrobky v hodnotě 3 mil. Kč dceřině společnosti B, ve které společnost A vlastní 65 % a tudíž v ní uplatňuje rozhodující vliv. Společnost B pak tyto výrobky prodala třetí straně za cenu 3,5 mil. Kč.

Pro to, aby se tyto vztahy vzájemně vyloučili, musí z tržeb společnosti A odečíst tržby za prodej výrobků a služeb v hodnotě 3 mil. Kč a stejná částka se musí odečíst i u společnosti B, tentokrát však v nákladech.

Vztahy ovlivňující konsolidovanou rozvahu i konsolidovaný výkaz zisků a ztrát

Vztahy, které ovlivňují oba tyto výkazy jsou účetními operacemi, která na rozdíl od operací, které již byli zmíněny, mají vliv na výsledek hospodaření a jsou jimi vzájemné nespotřebované dodávky, tedy nákup nebo prodej zásob, výrobků, služeb nebo dlouhodobého majetku, které však následně nebyli přeprodány třetí straně mimo skupinu (4, s. 35).

Modelový příklad 6

Mateřská společnost A prodala dceřině společnosti B výrobky v hodnotě 1 mil. Kč, vlastní v ní 50 % a uplatňuje rozhodující vliv. Výrobní náklady těchto výrobků byly ve výši 800 tis. Kč. Společnost B tyto výrobky v daném období již dál nepřeprodávala. V takovémto případě je nutné vyloučit rozdíl mezi cenou, za kterou společnost A výrobky prodala a výši výrobních nákladů ($1\ 000\ 000 - 800\ 000 = 200$ tis. Kč). Tato částka se odečte v aktivech rozvahy na řádku zásoby a v pasivech na řádku VH běžného období. Následně se ve výkazu zisků a ztrát odečte ve výnosech částka 1 mil. Kč a v pasivech částka 800 tis. Kč.

U poměrné metody ČÚS 020 stanovuje, že se vzájemné vztahy vyloučí pouze v poměrné výši odpovídající podílu ovládající osoby na osobě ovládané, která je pod společným vlivem (9).

U ekvivalenční metody se vylučují pouze ty vztahy, které mají významný dopad na hodnotu vlastního kapitálu a výsledku hospodaření běžného účetního období konsolidované účetní jednotky, která je pod podstatným vlivem. Aby se tyto vztahy vyloučili musí být také prokazatelně zjistitelné (9).

1.3.12 Postup konsolidace

Následující obrázek znázorňuje, jak se po jednotlivých krocích postupuje při sestavování konsolidované účetní závěrky.



Obrázek 4: Postup konsolidace (Česká republika)
(Zdroj: Vlastní zpracování podle 6, 10, 11)

Konsolidovanou výroční zprávu, která v předchozích kapitolách nebyla doposud zmíněna, je povinna konsolidující účetní jednotka vyhotovit a nechat ji ověřit auditorem.

Tato zpráva musí dle § 22b ZoÚ obsahovat informace o konsolidačním celku a účetních jednotkách pod společným nebo podstatným vlivem (6).

1.4 Konsolidovaná účetní závěrka dle Irské legislativy

V téhle části diplomové práce jsou uvedeny údaje o konsolidované účetní závěrce podle irských právních předpisů. Je zde popsána irská legislativní úprava, kdo má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a kdo je naopak z této povinnosti osvobozen nebo vyloučen. Jsou zde definovány typy a míry vlivů a s tím spojené konsolidační postupy a metody.

1.4.1 Legislativní úprava

Stejně jako v České republice si i v Irsku může společnost zvolit, zda bude konsolidovat dle irských právních předpisů nebo dle mezinárodních účetních standardů IFRS. Ovšem pokud je společnost emitentem dluhových nebo majetkových cenných papírů, které jsou kotovány na regulovaném trhu EU, musí být dle nařízení evropské směrnice č. 1606/2002 vyhotoveny pouze dle IFRS přijatými Evropskou Unií (13). Toto nařízení bylo do irského zákona implementováno v účetním standardu FRS 102.

V Irsku se při sestavování konsolidované účetní závěrky vychází z těchto právních předpisů:

- Zákon o společnostech neboli Companies Act z 23. prosince 2014, dále jen „CA“, který definuje, co je dceřiná a co mateřská společnost, co je to skupina společností a v jakých případech se konsolidovaná účetní závěrka musí nebo nemusí sestavovat, dále nám také říká jaké jsou konsolidované účetní výkazy (14),
- Účetní standardy GAAP pro Irsko a Spojené království neboli Irish and UK GAAP vydané Radou pro finanční výkaznictví, tyto standardy jsou aplikovány dle jednotlivých Standardů účetního výkaznictví (Financial reporting standards), dále jen „FRS“, pro účely konsolidace jsou důležité standardy:
 - FRS 100 – Application of Financial Reporting Requirements, který udává požadavky na sestavení konsolidované účetní závěrky (15),
 - FRS 102 – The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, který říká, kdy je povinnost sestavit konsolidovanou

účetní závěrku, kdy je podnik z konsolidace osvobozen, co je ovládající a ovládaný subjekt a jaké jsou konsolidační postupy (16).

1.4.2 Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky

Kdo má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku je definováno v § 293 CA, který říká, že konsolidovanou účetní závěrku má povinnost sestavit ta společnost, která je na konci finančního roku holdingovou společností. Pak musí vedení společnosti připravit konsolidovanou účetní závěrku pro tuto holdingovou společnost a všechny její dceřiny společnosti, s výjimkou těch, které jsou vyloučeny nebo osvobozeny z konsolidace na základě zákona nebo FRS (14).

Holdingová společnost je v Irsku to, co je v České republice mateřská společnost, tedy společnost, která ovládá své dceřiné společnosti.

1.4.3 Osvobození od konsolidace

Existuje několik důvodů, proč může být účetní jednotka z konsolidace osvobozena. Prvním z nich je velikost daného podniku. CA rozděluje v § 350 společnosti dle velikosti do kategorií malých, středních a velkých podniků. Kategorizace těchto skupin bude uvedena v následující tabulce.

Tabulka 6: Kategorizace skupin účetních jednotek dle velikosti (Irsko)

Kategorie	Hlediska		
	Aktiva celkem (v mil. EUR)	Roční úhrn čistého obrátu (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Malá skupina	≤ 4,4	≤ 8,8	≤ 50
Střední skupina	> 4,4, ≤ 10	> 8,8, ≤ 20	> 50, ≤ 250
Velká skupina	> 10	> 20	> 250

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 14)

Konsolidující společnost je dle § 297 CA osvobozena od povinnosti sestavit konsolidující účetní závěrku, pokud za dané účetní období a za účetní období, které bezprostředně předcházelo tomuto účetnímu období ona i všechny její dceřiné společnosti splňují alespoň 2 ze 3 kvalifikačních podmínek pro malou nebo střední skupinu. Toto osvobození

se však nemůže uplatnit, pokud je některá z dceřiných společností úvěrovou institucí nebo pojišťovnou (14).

Dle § 299 CA může být společnost za podmínky splnění určitých podmínek osvobozena z konsolidace také proto, že je sama dceřinou společností a zároveň platí jeden z následujících případů:

- je tato holdingová společnost zcela vlastněna tímto jiným holdingovým podnikem,
- jiná holdingová společnost drží více než 50 % akcií této holdingové společnosti a současně tato holdingová společnost neobdržela nejpozději 6 měsíců po konci účetního období oznámení, ve kterém by po ní bylo požadováno sestavení konsolidované účetní závěrky (14).

Posledním důvodem pro osvobození z konsolidace je dle § 301 CA, že všechny její dceřiné společnosti jsou z konsolidace vyloučeny (14).

1.4.4 Vyloučení z konsolidace

§ 303 CA uvádí také případy, ve kterých mohou být dceřiny společnosti z konsolidace zcela vyloučena, jsou jimi:

- zahrnutí tohoto podniku do konsolidace není významné a jeho nezahrnutí nijak neovlivní podání věrného a poctivého obrazu finanční situace tohoto ekonomického celku, dva a více podniků mohou být však vyloučeny pouze pokud nejsou pro tyto účely významné společně,
- dlouhodobá přísná omezení podstatně brání holdingové společnosti, aby vykonávala práva na aktiva nebo vedení tohoto dceřina podniku,
- informace, které jsou nezbytně důležité pro sestavení konsolidované účetní závěrky, nelze získat bez vysokých nepřiměřených nákladů nebo zbytečného odkladu,
- podíl holdingové společnosti na dceřině společnosti je držen pouze za účelem jeho následného prodeje (14).

1.4.5 Typy vlivů

Jak již bylo uvedeno, určení typu vlivu je u konsolidace účetní závěrky velmi důležité, protože určuje, zda účetní jednotka spadá do konsolidace nebo nikoliv a také se dle toho odvíjí to, jaká metoda konsolidace bude použita. V Irsku, stejně jako v České republice existují tyto tři základní typy vlivů:

- rozhodující vliv,
- podstatný vliv,
- společný vliv (17).

Rozhodující vliv

Rozhodující neboli dominantní vliv, vzniká, pokud mateřský podnik dceřinou společností ovládá. Podnik společností ovládá, pokud vlastní více než 50 % hlasovacích práv nebo pokud:

- má moc nad více než polovinou hlasovacích práv společností, čehož může dosáhnout domluvou s ostatními investory,
- má pravomoc řídit finanční a provozní politiku jednotky,
- má právo odvolat většinu členů představenstva nebo jiného podobného řídicího orgánu, který vykonává kontrolu nad účetní jednotkou,
- má většinu hlasů na zasedání představenstva nebo jiného jemu podobného orgánu (16).

Mateřská společnost se může rozhodnout, zda bude tento vliv vykonávat přímo nebo nepřímým způsobem. Pokud bude vykonávat svůj vliv přímo znamená to, že bude podrobně určovat provozní a finanční politiku tohoto druhého podniku. Uplatňování vlivu nepřímým způsobem zase znamená, že podnik pouze vytyčí obrys výsledku, kterého chce v provozní a finanční politice dosáhnout, a již se pravidelně nebo každodenně do řízení nezapojuje (14).

Podstatný vliv

Podstatným vlivem se rozumí situace, kdy má mateřská společnost alespoň 20% podíl na všech hlasovacích právech v dceřiné společnosti. Hlasovacími právy se rozumí práva, která byla udělena akcionářům ohledně jejich akcií, nebo v případě podniku, který není

akciovou společností, práva členů hlasovat na zasedáních valné hromady společnosti a tím pádem mít možnost podílet se na hlasování o všech podstatných záležitostech týkajících se daného podniku (17).

Společný vliv

Společný vliv vzniká, pokud holdingová společnost nebo některá z jejích dceřiných společností řídí jiný podnik společně s jedním nebo více podniky, které nejsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky této skupiny (17).

V následující tabulce budou tyto typy vlivů porovnány ve vztahu k metodě konsolidace, která se při nich používá a která bude blíže rozebrána v jedné z následujících kapitol, a dle pojmenování, které tyto osoby dle typu vlivu získávají.

Tabulka 7: Typy vlivů (Irsko)

	Rozhodující	Společný	Podstatný
Konsolidační metoda	plná	poměrná	ekvivalenční
Investující osoba	konsolidující účetní jednotka		
Osoba, do níž bylo investováno	dceřiná společnost	společný podnik	přidružená účetní jednotka

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 18)

1.4.6 Uplatňování vlivu

Konsolidující účetní jednotka má možnost uplatňovat svůj vliv na druhé účetní jednotce buď přímým nebo nepřímým způsobem (18).

Přímý vliv může konsolidující účetní jednotka v druhé účetní jednotce svou přímou účastí. Jak taková situace vypadá můžeme vidět na následujícím obrázku.



Obrázek 5: Přímý vliv
(Zdroj: Vlastní zpracování podle 18)

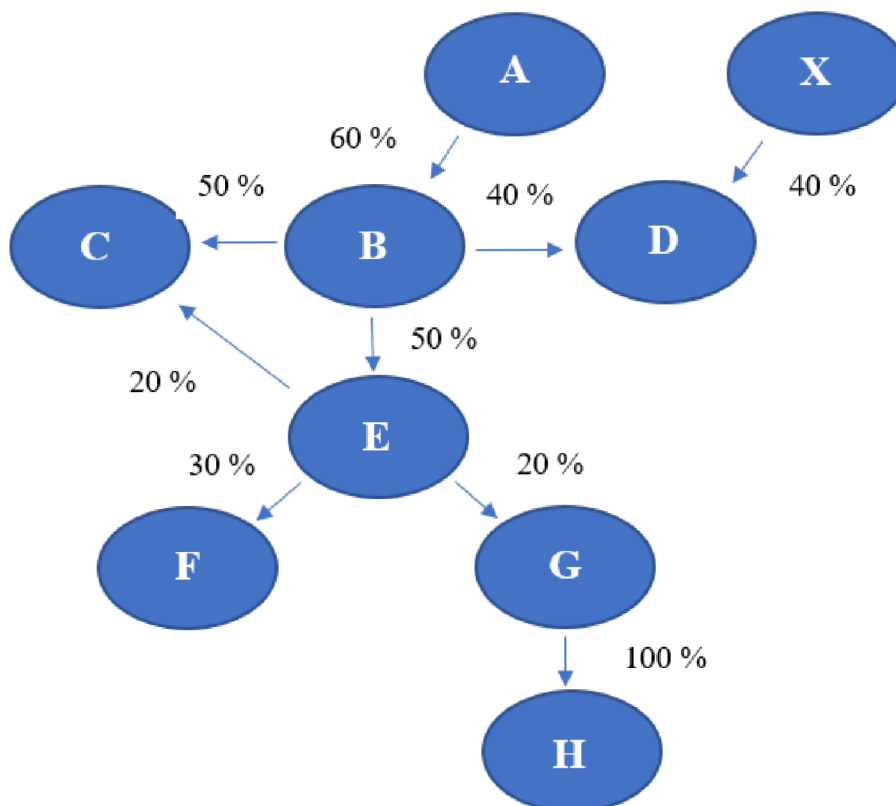
Nepřímý vliv naopak konsolidující účetní jednotka uplatňuje v druhé účetní jednotce svou nepřímou účastí. Nepřímou účastí se rozumí taková účast, která je uplatňována prostřednictvím jiného subjektu. Jak vypadá tahle situace můžeme vidět na následujícím obrázku.



Obrázek 6: Nepřímý vliv
(Zdroj: Vlastní zpracování podle 18)

Modelový příklad 7

V tomto modelovém příkladu bude zobrazeno vlastnické propojení mateřské společnosti s ostatními společnostmi.



Obrázek 7: Vlastnické propojení mateřské společnosti a ostatních společností (Irsko)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

V následující tabulce je rozepsána míra vlivů, druh vlivů a vlastnický podíl mateřské společnosti A na ostatních společnostech.

Tabulka 8: Výpočet míry vlivu a vlastnických podílů (Irsko)

	Míra vlivu	Druh vlivu	Vlastnický podíl
A → B	60 %	rozhodující	60 %
A → C	50 %	rozhodující	$(0,6*0,5)+(0,6*0,5*0,2)$ = 36 %
A → D	40 %	společný	$0,6*0,4 = 24 %$
A → E	50 %	rozhodující	$0,6*0,5 = 30 %$
A → F	30 %	podstatný	$0,6*0,5*0,3 = 9 %$
A → G	20 %	podstatný	$0,6*0,5*0,2 = 6 %$
A → H	100 %	žádný	6 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z tabulky můžeme vyčíst, že společnost A uplatňuje ve společnostech B, C a E rozhodující vliv, a to proto, že v nich má míru vlivu vyšší nebo rovnu 50 %. V tomto případě uvažujeme, že zbývající podíl 50 % ve společnosti E není vlastněn jedním vlastníkem. Podstatný vliv pak společnost A uplatňuje ve společnostech F a G, ve kterých má míru vlivu vyšší nebo rovnu 20 %. Společnost A má také společný vliv, který sdílí se společností X, a to ve společnosti D. Společný vliv mají, jelikož na společnosti D uplatňují obě stejnou míru vlivu, a to ve výši 40 %. Ve společnosti H žádný vliv neuplatňuje, je tomu tak proto, že ve společnosti G uplatňuje pouze podstatný vliv a aby zde mohla uplatňovat vliv musela by mít v G rozhodující vliv, z toho vyplývá, že společnost H nebude zahrnuta do konsolidace.

1.4.7 Goodwill

Goodwillem je rozdíl mezi pořizovací cenou podílu na akciích nabývaného podniku, kterou vynaložily podniky, které jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce, a podílem podniků, které jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce skupiny, na upraveném kapitálu a rezervách podniku, který byl nabyt. Pořizovací cenou se zde rozumí veškeré náklady, které dané společnosti vznikly ve vztahu k akvizici, včetně všech vedlejších

pořizovacích nákladů, pokud společnost může určit, že tyto vedlejší pořizovací náklady skutečně vznikly v souvislosti s touto akvizicí. Upraveným kapitálem a rezervami nabytého podniku se pak rozumí jeho kapitál a rezervy k datu akvizice po úpravách aktiv a závazků tohoto podniku na hodnoty, které byly k tomuto datu reálné (17). Datumem akvizice je den, od kterého přechází kontrola nad dceřinou společností na mateřskou společnost (19).

Vzorec pro výpočet goodwillu je aplikovatelný na všechny konsolidační metody a dle jeho definice má následující podobu:

$$\text{Goodwill} = PC - UKR * \text{podíl v \% na UKR}$$

Použité zkratky:

PC = pořizovací cena včetně vedlejších pořizovacích nákladů

UKR = upravený kapitál a rezervy nabytého podniku

Podíl v % na UKR = procentuální podíl mateřské společnosti na upraveném kapitálu a rezervách nabytého podniku

Výsledek může nabývat kladných nebo záporných hodnot. Pokud konsolidační rozdíl vyjde v kladných hodnotách, jedná se o kladný goodwill. Pokud vyjde záporný konsolidační rozdíl hovoříme o záporném goodwillu. Ať už však společnosti vznikne tento rozdíl kladný nebo záporný, vždy se musí odepsat (16).

Odepisování goodwillu se řídí Přílohou 3 CA, ve které se říká, že kladný goodwill se odepisuje systematicky po dobu zvolenou vedením společnost, avšak toto zvolené období nesmí přesáhnout životnost tohoto goodwillu. Zvolené odpisovací období se pak spolu s důvody pro výběr tohoto období uvedou v poznámce v účetní závěrce (20). Pokud však ve výjimečných případech není účetní jednotka schopna spolehlivě odhadnout dobu životnosti goodwillu, stanoví se tato životnost na 10 let (16).

Záporný goodwill společností nevzniká moc často, avšak jeho výskyt je možný. Vzniká v případě, že dojde k tzv. „výhodné koupi“, dochází k ní například z důvodu, že je prodávána společnost ve finanční tísní. Pokud k zápornému goodwillu dojde musí ho společnost vykázat bezprostředně pod řádkem goodwill a za ním by měl následovat mezisoučet čisté částky goodwillu. Následně se tento přebytek musí zaúčtovat až do

reálné hodnoty nepeněžních aktiv pořízených ve výsledku hospodaření, a to v obdobích, ve kterých jsou nepeněžítá aktiva zpětně získána (16).

V následujících modelových příkladech bude pro lepší pochopení vypočten jak kladný, tak i záporný goodwill a následně bude vysvětleno, co se s takovým rozdílem bude dít dál.

Modelový příklad 8

Mateřská společnost A zakoupila v běžném roce cenné papíry v pořizovací ceně včetně vedlejších pořizovacích nákladů ve výši 250 tis. EUR. Tento podíl představuje 70 % podíl na dceřiné společnosti a je také využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 70 %. Reálná hodnota kapitálu a rezerv dceřiny společnosti je 150 tis. EUR.

$$\text{Goodwill} = 250 - (0,7 \cdot 150) = 145 \text{ tis. EUR}$$

V tomto případě vznikl společnosti kladný goodwill ve výši 145 tis. EUR. Pokud budeme uvažovat situaci, kdy nebude účetní jednotka sama schopna zvolit dobu odepisování, bude doma odepisování tohoto goodwillu 10 let a jeho roční odpis tedy bude činit 14,5 tis. EUR a promítne spolu s plnou výší tohoto goodwillu v aktivech konsolidované rozvahy, a to na řádku kladný goodwill. Tento kladný goodwill se pak bude každoročně o tento odpis snižovat, dokud nebude nulový. Odpis bude zároveň vykázán v nákladech v konsolidovaném výkazu zisků a ztrát a bude se o něj snižovat provozní výsledek hospodaření.

Modelový příklad 9

Mateřská společnost A zakoupila v běžném roce cenné papíry v pořizovací ceně včetně vedlejších pořizovacích nákladů ve výši 40 tis. EUR. Tento podíl představuje 40 % podíl na dceřiné společnosti a je také využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 40 %. Reálná hodnota kapitálu a rezerv dceřiny společnosti je 110 tis. EUR. Společnost předpokládá, že aktiva budou zpětně získána během následujících 5 let.

$$\text{Goodwill} = 40 - (0,4 \cdot 110) = - 4 \text{ tis. EUR}$$

V tomto případě vznikl společnosti záporný goodwill ve výši - 4 tis. EUR. Společnost předpokládá, že aktiva budou zpětně získána během následujících 5 let, roční odpis bude tedy 800 EUR a promítne se spolu s plnou výší záporného goodwillu v aktivech na řádku

záporný goodwill. Tento záporný goodwill se pak bude každoročně o tento odpis snižovat, dokud nebude nulový. Odpis bude zároveň vykázán ve výnosech v konsolidovaném výkazu zisků a ztrát a bude se o něj zvyšovat provozní výsledek hospodaření.

1.4.8 Metody konsolidace

Konsolidační metody, které jsou využívány k sestavení konsolidované účetní závěrky v Irsku jsou následující:

- metoda plné konsolidace,
- metoda poměrné konsolidace,
- ekvivalenční metoda konsolidace (17).

Plná metoda konsolidace

Plná metoda konsolidace se používá, pokud konsolidující účetní jednotka uplatňuje na konsolidované účetní jednotce rozhodující vliv. U této metody jsou do konsolidovaných účetních výkazů po úpravách zahrnuta veškerá identifikovatelná aktiva, závazky, náklady a výnosy nabytého podniku, a to v jejich reálných hodnotách k datu nabytí (17).

Poměrná metoda konsolidace

Poměrná metoda konsolidace se použije, pokud je konsolidovaná účetní jednotka pod společným vlivem. Při této metodě se do konsolidovaných účetních výkazů zahrnou aktiva, pasiva, náklady a výnosy pouze v poměrné výši k právům na kapitál, které mateřská společnost doopravdy v druhé jednotce drží (17).

Ekvivalenční metoda konsolidace

Ekvivalenční metoda konsolidace se použije v případě, že konsolidující účetní jednotka uplatňuje v konsolidované účetní jednotce podstatný vliv. U této metody se oceňuje účast na účetní jednotce ve výši podílu na jejím vlastním kapitálu, což se na rozdíl od plné nebo poměrné metody odráží pouze v několika položkách konsolidovaných finančních výkazů (16).

1.4.9 Obsah konsolidované účetní závěrky

Konsolidovanou účetní závěrkou se dle § 274 CA rozumí souhrn aktiv, pasiv a finanční situace společnosti a jejich dceřiných společností jako celku spolu se ziskem nebo ztrátou a zahrnuje se do ní:

- konsolidovanou rozvahu,
- konsolidovaný výkaz zisků a ztrát,
- jakékoliv další dodatečné informace požadované rámcem finančního výkaznictví (14).

Konsolidovaná rozvaha

Dle Přílohy 4 CA, je potřeba do konsolidované rozvahy doplnit položky, které jinak v individuální rozvaze nenajdeme. Tyto položky se doplňují dle toho, jaká konsolidační metoda je použita (21). V následující tabulce budou tyto položky uvedeny spolu s metodou konsolidace, při které se používají.

Tabulka 9: Položky, o které se doplňuje konsolidovaná rozvaha (Irsko)

Položka	Plná metoda	Poměrná metoda	Ekvivalenční metoda
Aktiva			
Kladný goodwill	X	X	X
Záporný goodwill	X	X	X
Čistá částka goodwillu	X	X	X
Podíly v přidružených podnicích			X
Pasiva			
Menšinový podíl	X		

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 16, 21)

Konsolidovaný výkaz zisků a ztrát

V konsolidovaném výkazu zisků a ztrát je dle Přílohy 4 CA, stejně jako u konsolidované rozvahy, doplnit některé položky dle použité konsolidační metody (21). Stejně jako u předchozí tabulky i zde budou tyto položky uvedeny spolu s metodou konsolidace, při které jsou využívány.

Tabulka 10: Položky, o které se doplňuje konsolidovaný výkaz zisků a ztrát (Irsko)

Položka	Plná metoda	Poměrná metoda	Ekvivalenční metoda
Náklady			
Zúčtování kladného goodwillu	X	X	X
Výnosy			
Zúčtování záporného goodwillu	X	X	X
Menšinové podíly	X		
Výnosy z podílů v přidružených podnicích			X

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 16, 21)

Příloha ke konsolidované účetní závěrce

Příloha ke konsolidované účetní závěrce musí obsahovat jak všechny informace, které se uvádí v individuální účetní závěrce, tak i informace, které jsou specifické pro konsolidovanou účetní závěrku a které udává Příloha 4 CA. Těmito informacemi jsou:

- pokud byli u některé z položek v konsolidované rozvaze nebo výkazu zisků a ztrát převedeny zahraniční měny na měnu, ve které se předkládá konsolidovaná účetní závěrka, musí zde být uvedeny informace o základu, ze kterého byli tyto částky převedeny,
- ve vztahu ke každému společnému podnikání, které je konsolidováno poměrnou metodou, musí být uvedeny informace o povaze ujednání o společném řízení,
- v souvislosti s akvizicemi, které jsou uskutečněny během účetního období zde musí být uvedeny název a sídlo nabývaného podniku nebo v případě, že byla nabyta skupina podniků, název a sídlo holdingového podniku této skupiny,

- podrobnosti o transakcích uzavřených mezi holdingovou společností nebo některým z dceřiných podniků zahrnutých do konsolidace se spřízněnými stranami, které ovšem nejsou transakcemi uvnitř skupiny (21).

1.4.10 Vylučování vzájemných vztahů

Vnitropodnikové transakce mohou vést k zisku nebo ke ztrátě, která je pak následně zahrnuta do účetní hodnoty aktiv, které jsou zahrnuty do konsolidace účetní závěrky, proto se dle FRS musí takovéto transakce vyloučit v jejich plné výši, jelikož pro skupinu žádné zisky nebo ztráty nevznikly (19). Vyloučení těchto vztahů bude zobrazeno na následujícím modelovém příkladu.

Modelový příklad 10

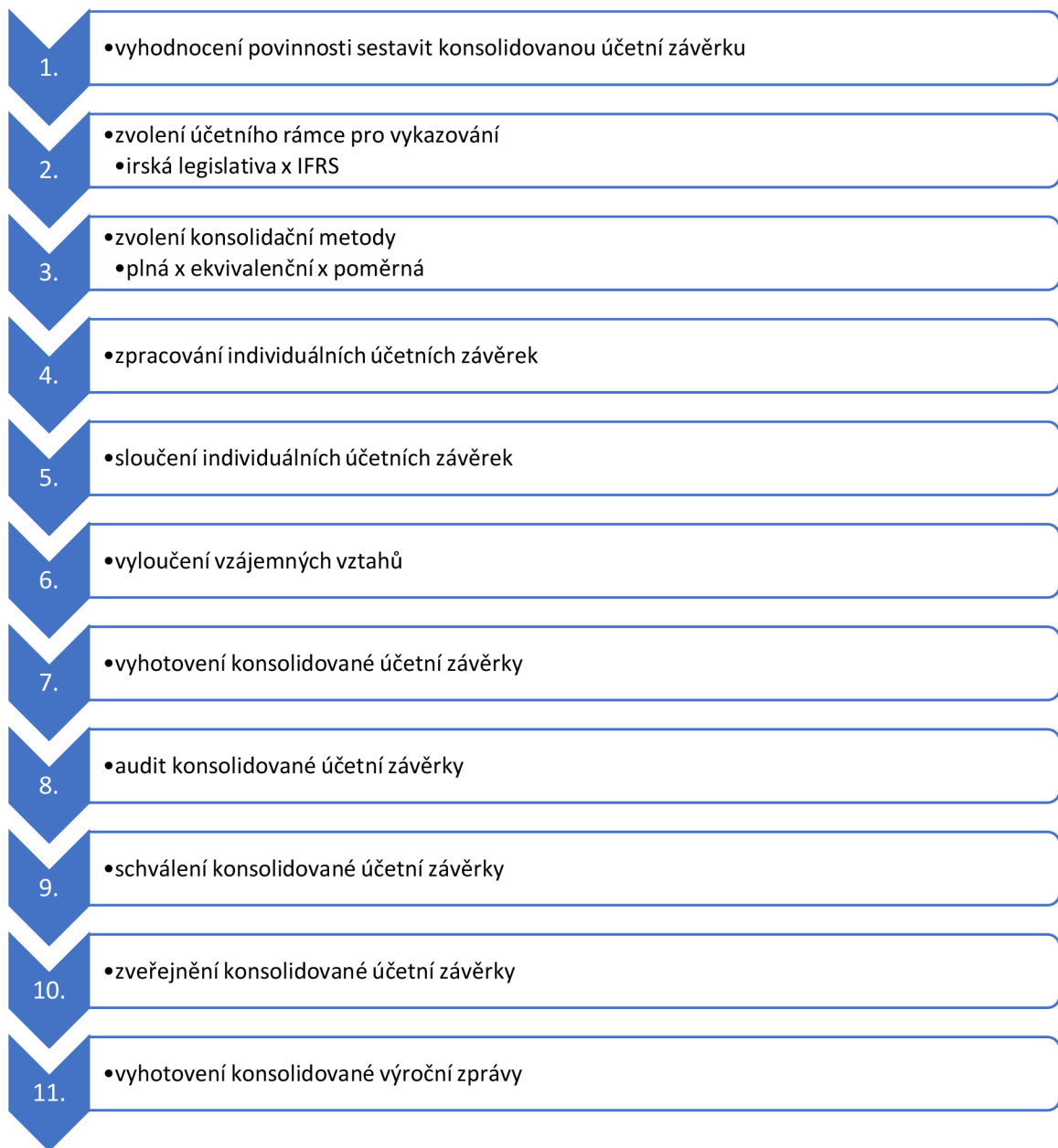
Mateřská společnost A má v dceřině společnosti B rozhodující vliv 60 % a má v ní také pohledávky z obchodního styku ve výši 2 mil. EUR. Zároveň prodala společnost A společnosti B své výrobky v hodnotě 150 tis. EUR, společnost B pak tyto výrobky prodala třetí straně, která není součástí této skupiny, za 175 tis. EUR.

V rámci úprav musí být tyto vzájemné vztahy vyloučeny. Pohledávka z obchodního styku bude vyloučena v konsolidované rozvaze, a to jak v aktivech jako pohledávka, tak i v pasivech jako závazek, v plné výši 2 mil. EUR.

Výrobky, které byly společností B přeprodány třetí straně, se vyloučí v konsolidovaném výkazu zisků a ztrát ve výši 150 tis. EUR, a to v nákladech i výnosech.

1.4.11 Postup konsolidace

Následující obrázek znázorňuje, jak se krok po kroku postupuje při sestavování konsolidované účetní závěrky.



Obrázek 8: Postup konsolidace (Irsko)
(Zdroj: Vlastní zpracování podle 14, 16)

Na konci celého konsolidačního procesu by měla konsolidující účetní jednotka vyhotovit konsolidovanou výroční zprávu, která by měla být v souladu se Sedmou směrnicí Rady 83/349/EHS (14).

Dle této směrnice musí konsolidovaná výroční zpráva obsahovat přehled vývoje podnikání a postavení podniků zahrnutých do konsolidace jako celku a určité údaje o těchto podnicích jako například počet vydaných akcií a jejich jmenovitou hodnotu (22).

1.5 Komparace KÚZ dle české a irské legislativy

V této části jsou za pomoci tabulky uvedeny rozdíly v sestavení konsolidované účetní závěrky dle české a irské legislativy.

Tabulka 11: Komparace KÚZ dle české a irské legislativy

	Česká republika	Irsko
Osvobození od konsolidace		
Celková aktiva	≤ 100 mil. Kč	≤ 4,4 mil. EUR
Celkový obrat	≤ 200 mil. Kč	≤ 8,8 mil. EUR
Počet zaměstnanců	≤ 50	≤ 50
Míra vlivu		
Rozhodující vliv	40 %	50 %
Podstatný vliv	20 %	20 %
Společný vliv	spoluovládání	spoluovládání
Konsolidační rozdíl		
Název	konsolidační rozdíl	goodwill
Doba odepisování	20 let	10 let
Výpočet	PC - % podílu * VK	PC - % podílu * UKR
Vybrané položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát		
Názvosloví	cenné papíry v ekvivalenci	podíly v přidružených podnicích
	podíl na VH v ekvivalenci	výnosy z podílů v přidružených podnicích
	konsolidační rezervní fond	neexistuje

(Zdroj: Vlastní zpracování)

1.6 Finanční analýza konsolidovaných účetních výkazů

V této části práce jsou popsány základní poměrové ukazatele finanční analýzy, které budou následovně použity v praktické části u ekonomického zhodnocení sestavených konsolidovaných účetních závěrek. Těmito základními poměrovými ukazateli jsou ukazatele likvidity, zadluženosti, rentability a aktivity.

1.6.1 Ukazatele likvidity

Likvidita nám říká, jak rychle se daná složka majetku dokáže bez velké ztráty hodnoty přeměnit na peněžní hotovost. Pro podnik je likvidita důležitá zejména proto, že jen dostatečně likvidní společnost je schopna dostát všem svým závazkům. Zároveň by však likvidita neměla být příliš vysoká, neboť to znamená, že je hodně peněz vázáno v aktivech, a tak nemohou být použity na rozvoj společnosti (23, s. 59-60).

Zpravidla se pro výpočet likvidity používají tyto tři ukazatele:

- okamžitá likvidita (likvidita 1. stupně),
- pohotová likvidita (likvidita 2. stupně),
- běžná likvidita (likvidita 3. stupně) (23, s. 60).

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{peněžní prostředky}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

1.6.2 Ukazatele zadluženosti

Analýza zadluženosti nám dává obraz o úvěrovém zatížení společnosti. Toto je pro firmu do určité míry žádoucí, ale jen pokud to pro společnost neznamena příliš vysoké finanční náklady. Při této analýze se porovnávají rozvahové položky, z čehož následně můžeme zjistit, jak moc jsou aktiva podniku financována cizími zdroji. Základními ukazateli zadluženosti jsou:

- celková zadluženost,

- míra zadluženosti,
- koeficient samofinancování (24).

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{celková aktiva}}$$

$$\text{Míra zadluženosti} = \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{vlastní kapitál}}$$

$$\text{Koeficient samofinancování} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celková aktiva}}$$

1.6.3 Ukazatele rentability

Rentabilita nám říká, jak moc je podnik schopen vytvářet nové zdroje a dosahovat zisku za pomoci použití investovaného kapitálu. Podniku slouží prioritně k hodnocení efektivnosti činnosti, kterou podnik vykonává a nejvíce zajímá akcionáře a potenciaální investory. Obecně je rentabilita vyjádřena poměrem zisku k vloženému kapitálu. Nejdůležitějšími ukazateli rentability jsou:

- rentabilita celkových aktiv (ROA),
- rentabilita vlastního kapitálu (ROE),
- rentabilita tržeb (ROS) (23).

$$ROA = \frac{\text{provozní výsledek hospodaření}}{\text{celková aktiva}}$$

$$ROE = \frac{\text{výsledek hospodaření po zdanění}}{\text{vlastní kapitál}}$$

$$ROS = \frac{\text{provozní výsledek hospodaření}}{\text{tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb} + \text{tržby za zboží}}$$

1.6.4 Ukazatele aktivity

Pomocí ukazatelů aktivity se měří schopnost společnosti využívat investované finanční prostředky a určuje jako moc jsou jednotlivé složky kapitálu vázány v jednotlivých položkách aktiv a pasiv. Můžeme z nich poznat, jak daná společnost hospodaří se svými aktivy a jak velký vliv má toto hospodaření na likviditu a výnosnost. Základním ukazatelem aktivity je obrat celkových aktiv (23).

$$\text{obrat celkových aktiv} = \frac{\text{celková aktiva}}{\text{tržby}}$$

2 ANALYTICKÁ ČÁST

Tato část diplomové práce se věnuje sestavení konsolidované účetní závěrky za pomoci všech konsolidačních metod, které lze použít, a to jak dle české, tak také dle irské legislativy. Těmito metodami jsou dle českých i irských předpisů metoda plná, poměrná a ekvivalenční. Postup výpočtu jednotlivých metod je zde zobrazen na jednotlivých modelových příkladech.

2.1 Sjednocení výkazů

I přes snahy Evropské Unie harmonizovat, za pomoci Směrnice 2013/34/EU, jejíž cílem je zvýšit transparentnost a srovnatelnost účetního výkaznictví, účetní závěrky a s tím související účetní výkazy jejich členských států (25), existují stále určité rozdílnosti ve vykazování některých položek těchto výkazů.

Jelikož je tato diplomová práce zaměřena na sestavení konsolidované účetní závěrky dle české a irské legislativy, je nutné poukázat na tyto rozdíly, tak aby je bylo následovně možno porovnat, zkonsolidovat a posoudit finanční výkonnost celé skupiny.

V České republice je struktura účetních výkazů řízena prováděcí vyhláškou, konkrétně Přílohou č. 1, která se zabývá strukturou rozvahy, a Přílohou č. 2, která se zabývá strukturou výkazu zisků a ztrát. V Irsku jsou požadavky na strukturu účetních výkazů stanoveny v Příloze 3 CA (8, 20).

Rozvaha

Následující tabulka zobrazuje základní strukturu rozvahy Irska dle Přílohy 3 CA, v této příloze najdeme dva možné formáty struktury rozvahy, pro tuto diplomovou práci je použit Formát 2, který je formátem dvousloupcovým s aktivy na jedné straně a pasivy na straně druhé. Tato rozvaha obsahuje v porovnání s tou českou rozdíly, a to zejména v názvosloví a v zařazení některých položek. Tyto rozdíly v zařazení budou následně přesněji definovány.

Tabulka 12: Struktura rozvahy Irska

Rozvaha (<i>Balance sheet</i>)	
Aktiva (<i>Assets</i>)	Pasiva (<i>Liabilities</i>)
Dlouhodobý majetek (<i>Fixed Assets</i>)	Kapitál a rezervy (<i>Capital and reserves</i>)
Nehmotný majetek (<i>Intangible assets</i>)	Vyžádaný základní kapitál prezentovaný jako vlastní kapitál (<i>Called up share capital presented as equity</i>)
Hmotný majetek (<i>Tangible assets</i>)	Emisní ážio (<i>Share premium account</i>)
Finanční majetek (<i>Financial assets</i>)	Rezerva z přecenění (<i>Revaluation reserve</i>)
Oběžná aktiva (<i>Current Assets</i>)	Ostatní rezervy (<i>Other reserves</i>)
	Nerozdělený zisk (<i>Retained profit</i>)
Zásoby (<i>Stocks</i>)	Výkaz zisků a ztrát (<i>Profit and loss account</i>)
Dlužníci (<i>Debtors</i>)	Rezervy na závazky (<i>Provisions for liabilities</i>)
Investice (<i>Investments</i>)	Věřitelé (<i>Creditors</i>)
Hotovost v bance a na ruce (<i>Cash at bank and in hand</i>)	

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 20)

Rozdíly v irské rozvaze, které je třeba upřesnit jsou:

- aktivní položka Časové rozlišení aktiv je v irské rozvaze zařazena do oddílu B. II. Dlužníci pod názvem Zálohy a příjmy příštích období,
- v irské rozvaze se v pasivech nachází v oddílu A. III položka Rezervy z přecenění a v oddílu A. IV položka Ostatní rezervy, které v české rozvaze spadají pod položku Fondy ze zisku,
- pasivní položka Časové rozlišení pasiv je v irské rozvaze zařazena do oddílu C. Věřitelé.

Výkaz zisků a ztrát

Následující tabulka zobrazuje strukturu Výkazu zisků a ztrát, která je uvedena v Příloze 3 CA, v této Příloze najdeme hned čtyři možné podoby tohoto výkazu, pro účely práce byla vybrána forma 2, která je druhově členěna a je rozdělena na provozní a finanční oblast. V irské vzorové struktuře Výkazu zisků a ztrát jsou oproti té české největší rozdíly v uspořádání jednotlivých položek a v názvosloví.

Tabulka 13: Struktura výkazu zisků a ztrát Irsko

Výkaz zisků a ztrát (<i>Profit and loss statement</i>)
Tržby (<i>Turnover</i>)
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby (<i>Variation in stocks of finished goods and in work in progress</i>)
Aktivovaná vlastní práce (<i>Own work capitalised</i>)
Ostatní provozní výnosy (<i>Other operating income</i>)
Suroviny a spotřební materiál (<i>Raw materials and consumables</i>)
Ostatní externí poplatky (<i>Other external charges</i>)
Mzdy a platy (<i>Wages and salaries</i>)
Náklady na sociální pojištění (<i>Social insurance costs</i>)
Odpisy a ostatní částky odepsaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (<i>Depreciation and other amounts written off tangible and intangible fixed assets</i>)
Mimořádné částky odepsané z oběžných aktiv (<i>Exceptional amounts written off current assets</i>)
Ostatní provozní náklady (<i>Other operating charges</i>)
Provozní výsledek hospodaření (<i>Operating profit</i>)
Finanční výnosy (<i>Financial income</i>)
Finanční náklady (<i>Financial costs</i>)
Finanční výsledek hospodaření (<i>Financial profit</i>)

Zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním (*Profit or loss on ordinary activities before taxation*)

Daň ze zisku nebo ztráty z běžné činnosti (*Tax on profit or loss on ordinary activities*)

Zisk nebo ztráta za účetní období (*Profit or loss for the financial year*)

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 20)

Rozdíly v irském výkazu zisků a ztrát, které je třeba upřesnit jsou tyto:

- do položky Tržby patří v irském výkazu zisků a ztrát veškeré tržby podniku z provozní oblasti,
- irské nákladové položky Suroviny a spotřební materiál a Ostatní externí poplatky spadají v českém výkazu zisků a ztrát pod položku Výkonová spotřeba.

2.1.1 Převod individuální účetní závěrky na domácí měnu

Jelikož se v této diplomové práci sestavuje konsolidovaná účetní závěrka za matku a dceru, které sídlí v různých státech, je potřeba přepočítat individuální účetní závěrku na domácí měnu. Domácí měnou se rozumí měna země, ve které bude konsolidovaná účetní závěrka sestavena. Pro mateřskou společnost se sídlem v České republice jsou použity kurzy z kurzovního lístku České národní banky (dále jen „ČNB“) a pro mateřskou společnost se sídlem v Irsku kurzy z kurzovního lístku European Central Bank (dále jen „ECB“).

Jednotlivé položky individuálních výkazů jsou tedy přepočítány kurzem, který je platný ke dni sestavení KÚZ, v tomto případě k 31. 12., a to v letech 2021 a 2022. Dalším kurzem, který bude použit bude kurz k 01. 06. 2021, kdy společnost kupuje podíl na kapitálu konsolidované společnosti.

Tabulka 14: Převody kurzů měn

Datum	Kč → EUR	EUR → Kč
01. 06. 2021	25,460	0,03927
31. 12. 2021	24,860	0,04023
31. 12. 2022	24,115	0,04147

(Zdroj: Vlastní zpracování podle 26, 27)

2.2 Konsolidace podle české legislativy

V této části bude sestavena konsolidovaná účetní závěrka dle české legislativy, mateřskou společností bude tedy v tomto případě česká společnost, která bude vlastnit práva v irské dceřiné společnosti. Prvním krokem v sestavení této KÚZ je sjednotit irské individuální výkazy do české podoby a následně převést jejich měnu na českou korunu.

V následujících tabulkách jsou uvedeny individuální výkazy české mateřské společnosti a individuální výkazy irské dceřiné společnosti, které jsou již upraveny do české podoby a přeceněny na korunu českou. Tyto výkazy jsou uvedeny za dva roky, přičemž 1. rokem je rok 2021 a 2. rokem je rok 2022.

Tabulka 15: Rozvaha české mateřské společnosti

Rozvaha (v tis. Kč)		
Položka	1. rok	2. rok
Aktiva	883 013	936 223
Stálá aktiva	477 353	502 250
Dlouhodobý nehmotný majetek	21 542	23 441
Dlouhodobý hmotný majetek	357 250	375 189
Dlouhodobý finanční majetek	98 561	103 620
Oběžná aktiva	401 148	428 531
Zásoby	124 360	133 062
Pohledávky	226 558	240 252
Dlouhodobé pohledávky	54	57
Krátkodobé pohledávky	226 504	240 195
Krátkodobý finanční majetek	0	0
Peněžní prostředky	50 230	55 217
Časové rozlišení aktiv	4 512	5 442
Pasiva	883 013	936 223

Vlastní kapitál	224 036	246 541
Základní kapitál	26 000	26 000
Ážio a kapitálové fondy	20 082	23 220
Fondy ze zisku	0	0
Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	141 504	166 055
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	36 450	31 266
Rezervy	4 850	6 287
Závazky	626 232	655 356
Dlouhodobé závazky	356 541	386 660
Krátkodobé závazky	269 691	268 696
Časové rozlišení pasiv	27 895	28 039

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 16: Výkaz zisků a ztrát české mateřské společnosti

Výkaz zisků a ztrát (v tis. Kč)		
Položka	1. rok	2. rok
Tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží	1 250 362	1 143 241
Výkonová spotřeba	989 403	900 521
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	315	298
Aktivace (-)	0	0
Osobní náklady	149 255	135 220
Mzdové náklady	98 807	89 516
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	50 448	45 704
Úpravy hodnot v provozní oblasti	34 603	33 250
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	31 554	30 125

Úpravy hodnot zásob a pohledávek	3 049	3 125
Ostatní provozní výnosy	19 859	25 121
Ostatní provozní náklady	41 120	51 474
Provozní výsledek hospodaření (+/-)	55 525	47 599
Finanční výnosy	15 226	13 452
Finanční náklady	25 751	22 451
Finanční výsledek hospodaření (+/-)	- 10 525	- 8 999
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	45 000	38 600
Daň z příjmů	8 550	7 334
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	36 450	31 266

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 17: Rozvaha irské dceřiné společnosti

Rozvaha (v tis. Kč)		
Položka	1. rok	2. rok
Aktiva	532 207	561 733
Stálá aktiva	287 612	301 350
Dlouhodobý nehmotný majetek	13 525	14 065
Dlouhodobý hmotný majetek	214 950	225 113
Dlouhodobý finanční majetek	59 137	62 172
Oběžná aktiva	241 888	257 118
Zásoby	74 616	79 837
Pohledávky	135 934	144 151
Dlouhodobé pohledávky	32	34
Krátkodobé pohledávky	135 902	144 117
Krátkodobý finanční majetek	0	0

Peněžní prostředky	31 338	33 130
Časové rozlišení aktiv	2 707	3 265
Pasiva	532 207	561 733
Vlastní kapitál	130 821	144 325
Základní kapitál	12 000	12 000
Ážio a kapitálové fondy	12 049	13 932
Fondy ze zisku	0	0
Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	85 247	99 843
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	21 525	18 550
Rezervy	2 910	3 772
Závazky	381 739	396 813
Dlouhodobé závazky	219 924	231 996
Krátkodobé závazky	161 815	164 817
Časové rozlišení pasiv	16 737	16 823

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 18: Výkaz zisků a ztrát irské dceřiné společnosti

Výkaz zisků a ztrát (v tis. Kč)		
Položka	1. rok	2. rok
Tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží	750 217	685 944
Výkonová spotřeba	596 057	542 313
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	189	178
Aktivace (-)	0	0
Osobní náklady	89 533	81 132
Mzdové náklady	79 639	72 167
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	9 894	8 965

Úpravy hodnot v provozní oblasti	20 762	19 950
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18 932	18 075
Úpravy hodnot zásob a pohledávek	1 830	1 875
Ostatní provozní výnosy	11 911	15 072
Ostatní provozní náklady	24 672	30 844
Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30 915	26 599
Finanční výnosy	9 135	8 071
Finanční náklady	15 450	13 470
Finanční výsledek hospodaření (+/-)	- 6 315	- 5 399
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	24 600	21 200
Daň z příjmů	3 075	2 650
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	21 525	18 550

(Zdroj: Vlastní zpracování)

2.2.1 Plná metoda

Česká společnost nakoupila dne 1. 6. běžného roku cenné papíry irské společnosti v hodnotě 90 000 tis. Kč. Tyto cenné papíry představují 70 % podíl na základním kapitálu irské společnosti a zároveň je tento podíl od začátku pořízení těchto cenných papírů využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 70 %. Tímto jsou tedy splněny podmínky rozhodujícího vlivu a konsolidovaná účetní závěrka bude tedy sestavena za pomoci plné metody. V námi sledovaných obdobích 2021 a 2022 nevyplácela irská společnost žádné dividendy a výsledek hospodaření běžného účetního období byl po schválení valnou hromadou přesunut do výsledku hospodaření minulých let. Česká společnost se dále rozhodla, že vzniklý konsolidační rozdíl bude odepisovat po dobu 20 let.

Na konci účetního období prvního konsolidačního roku vykazovaly společnosti následující vzájemné transakce:

- irská společnost nakoupila od české společnosti zásoby zboží ve výši 900 tis. Kč, výrobní cena tohoto zboží činila u české společnosti 800 tis. Kč, irská společnost toto zboží do konce roku neprodala a stále jej evidovala na svém skladě,
- česká společnost poskytla irské společnosti krátkodobou finanční výpomoc ve výši 5 000 tis. Kč, ze které jí následovně vznikla pohledávka za úroky v hodnotě 100 tis. Kč,
- česká společnost také eviduje vůči irské společnosti pohledávky z obchodních vztahů, a to ve výši 7 000 tis. Kč.

Konsolidace plnou metodou – 1. rok

Postup konsolidace plnou metodou je následující:

1. Prvním a výchozím krokem při sestavení KÚZ účetních jednotek, které mají sídlo v různých státech, je sjednocení individuálních výkazů, které vstupují do konsolidace a převedení těchto výkazů na domácí měnu, tedy měnu konsolidující účetní jednotky. Tento krok je již proveden v předchozí kapitole.

2. Druhým krokem je vyčíslení konsolidačního rozdílu a výše jeho odpisu. Jak již bylo výše zmíněno, konsolidující společnost se rozhodla pro maximální možnou dobu odepisování konsolidačního rozdílu, tedy 20 let. V následující tabulce je tento konsolidační rozdíl a odpis vypočten.

Tabulka 19: Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu – plná metoda - ČR

Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu	
Datum akvizice	1. 6. 2021
Vlastnický podíl	70 %
Účetní hodnota cenných papírů	90 000 tis. Kč
Doba odepisování konsolidačního rozdílu	20 let
VH za běžné účetní období – irská společnost	21 525 tis. Kč
VH předakviziční	$21\,525/12 * 5 = 8\,969$ tis. Kč
VH postakviziční	$21\,525/12 * 7 = 12\,556$ tis. Kč

VK ke dni konsolidace – irská společnost	$12\,000 + 12\,049 + 85\,247 + 8\,969 = 118\,265$ tis. Kč
Podíl české společnosti na VK	$118\,265 * 0,7 = 82\,786$ tis. Kč
Konsolidační rozdíl	$90\,000 - 82\,786 = 7\,214$ tis. Kč
Odpis v roce akvizice	$361/12 * 7 = 210$ tis. Kč
Odpis v dalších letech	$7\,214/20 = 361$ tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Konsolidační rozdíl vyšel v kladných hodnotách, což znamená, že se jedná o kladný konsolidační rozdíl. Ten se bude propisovat do aktiv společnosti do položky kladný konsolidační rozdíl, tato položka se pak bude každoročně snižovat o jeho odpis až do doby, kdy bude konsolidační rozdíl plně odepsán. Tento odpis se bude také promítat do výsledku hospodaření běžného období, který bude snižovat.

3. Vyloučení cenných papírů irské společnosti, které jsou drženy českou společností. Z dlouhodobého majetku české společnosti je třeba vyloučit cenné papíry, prostřednictvím kterých dne 1. 6. získala 70% vlastnický podíl na irské společnosti v hodnotě 90 000 tis. Kč.

4. Rozdělení vlastního kapitálu irské společnosti na většinový a menšinový podíl dle vlastnického podílu. Většinovým podílem je v tomto případě 70% podíl české mateřské společnosti a menšinovým podílem je 30% podíl, který drží ostatní vlastníci. Menšinový podíl se vykazuje v pasivech v následujících položkách:

- menšinový základní kapitál,
- menšinové kapitálové fondy,
- menšinové fondy ze zisku,
- menšinový výsledek hospodaření minulých let,
- menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období.

5. Úprava výsledku hospodaření běžného účetního období o většinový podíl mateřské společnosti na předakvizičním výsledku hospodaření dceřiné společnosti.

6. Předposledním krokem je vyloučení vzájemných transakcí, které mezi podniky proběhly a které mají dopad na položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. V následující

tabulce je zobrazen přehled uskutečněných mezipodnikových transakcí spolu s určením, jaký mají tyto konkrétní transakce vliv na účetní výkazy.

Tabulka 20: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce – plná metoda - ČR

Transakce	Částka (v tis. Kč)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 900	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 800	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 100	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Krátkodobá finanční výpomoc	půjčka = 5 000	(-) pohledávky	(-) závazky	-
	úrok = 100	(-) pohledávky	(-) závazky	(-) finanční výnosy (-) finanční náklady
Pohledávky	7 000	(-) pohledávky	(-) závazky	-

(Zdroj: Vlastní zpracování)

7. Posledním krokem je zpětná kontrola. V tomto kroku zkontrolujeme zda součet konsolidovaných aktiv odpovídá součtu konsolidovaných pasiv, zda výsledek hospodaření běžného účetního období z rozvahy souhlasí s výsledkem z výkazu zisků a ztrát a zda všechna čísla v konsolidovaných výkazech dávají smysl. Tato vzájemná kontrola je v tabulkách, ve kterých se konsolidace počítá červeně zvýrazněna.

Tabulka 21: Aktiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - plná metoda

Položky	ČR	Irsko	VP 70 %	MP 30 %	Odpis KR	Vylučování			Konsolidace
Aktiva celkem	883 013	532 207	- 82 786		- 210	- 5 100	- 100	- 7 000	1 320 024
Stálá aktiva	477 353	287 612	- 82 786		- 210				681 969
Dlouhodobý nehmotný majetek	21 542	13 525							35 067
Dlouhodobý hmotný majetek	357 250	214 950							572 200
Dlouhodobý finanční majetek	98 561	59 137	- 90 000 ¹						67 698
Kladný konsolidační rozdíl	-	-	7 214		- 210				7 004
Oběžná aktiva	401 148	241 888				- 5 100	- 100	- 7 000	630 836
Zásoby	124 360	74 616				- 100 ²			198 876
Pohledávky	226 558	135 934				- 5 000	- 100	- 7 000	350 392
Dlouhodobé pohledávky	54	32							86
Krátkodobé pohledávky	226 504	135 902				- 5 000 ³	- 100 ³	- 7 000 ⁴	350 306
Krátkodobý finanční majetek	0	0							0
Peněžní prostředky	50 230	31 338							81 568
Časové rozlišení aktiv	4 512	2 707							7 219

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží česká mateřská společnost

² Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob zboží

³ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci mezi matkou a dcerou a zároveň vyloučení pohledávky za úroky, které z výpomoci vznikly

⁴ Vyloučení pohledávky z obchodních vztahů mezi matkou a dcerou

Tabulka 22: Pasiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - plná metoda

Položky	ČR	Irsko	VP 70 %	MP 30 %	Odpis KR	Vylučování			Konsolidace
Pasiva celkem	883 013	532 207	- 82 785	0	- 210	- 5 100	- 100	- 7 000	1 320 024
Vlastní kapitál	224 036	130 821	- 82 786	- 39 246	- 210	- 100			232 515
Základní kapitál	26 000	12 000	- 8 400 ¹	- 3 600 ²					26 000
Ážio a kapitálové fondy	20 082	12 049	- 8 434 ¹	- 3 615 ²					20 082
Fondy ze zisku	0	0	0	0					0
VH minulých let	141 504	85 247	- 59 673 ¹	- 25 574 ²					141 504
VH běžného účetního období	36 450	21 525	- 6 279 ³	- 6 457 ²	- 210 ⁴	- 100 ⁵			44 929
Rezervy	4 850	2 910							7 760
Závazky	626 232	381 739				- 5 000	- 100	- 7 000	995 871
Dlouhodobé závazky	356 541	219 924							576 465
Krátkodobé závazky	269 691	161 815				- 5 000 ⁶	- 100 ⁶	- 7 000 ⁷	419 406
Časové rozlišení pasiv	27 895	16 737							44 632
Menšinové podíly	-	-		39 246⁸					39 246
Menšinový základní kapitál	-	-		3 600					3 600

¹ Vyloučení většinových podílů na vybraných položkách vlastního kapitálu irské společnosti

² Vyloučení menšinových podílů na položkách vlastního kapitálu irské společnosti

³ Vyloučení většinového podílu na předkvizčním výsledku hospodaření běžného účetního období irské společnosti

⁴ Odpis konsolidačního rozdílu

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob zboží

⁶ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci mezi matkou a dcerou a zároveň vyloučení závazku za úroky, které z výpomoci vznikly

⁷ Vyloučení závazku z obchodních vztahů mezi matkou a dcerou

⁸ Podíly na vlastním kapitálu irské společnosti, které připadají na její menšinové vlastníky

Menšinové kapitálové fondy	-	-		3 615					3 615
Menšinové fondy ze zisku	-	-		0					0
Menšinový VH min. let	-	-		25 574					25 574
Menšinový VH běž. úč. období	-	-		6 457					6 457

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 23: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy v 1. roce - plná metoda

Položky	ČR	Irsko	Odpis KR	Vylučování			Konsolidace
Tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží	1 250 362	750 217		- 900 ¹			1 999 679
Výkonová spotřeba	989 403	596 057		- 800 ¹			1 584 660
Změna stavu zásob vlastní činnosti	315	189					504
Aktivace	0	0					0
Osobní náklady	149 255	89 533					238 788
Mzdové náklady	98 807	79 639					178 446
Náklady na SZ a ZP a ostatní náklady	50 448	9 894					60 342
Úpravy hodnot v provozní oblasti	34 603	20 762					55 365
Úpravy hodnot DNM a DHM	31 554	18 932					50 486
Úpravy hodnot zásob a pohledávek	3 049	1 830					4 879
Ostatní provozní výnosy	19 859	11 911					31 770
Ostatní provozní náklady	41 120	24 672					65 792
Odpis konsolidačního rozdílu	-	-	- 210²				- 210
Provozní výsledek hospodaření	55 525	30 915	- 210	- 100			86 130
Finanční výnosy	15 226	9 135			- 200³		24 161
Finanční náklady	25 751	15 450			- 200³		41 001
Finanční výsledek hospodaření	- 10 525	- 6 315					- 16 840
VH před zdaněním	45 000	24 600	- 210	- 100			69 290

¹ Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaného zboží mezi matkou a dcerou

² Odpis konsolidačního rozdílu

³ Vyloučení nákladových a výnosových úroků z finanční výpomoci

Daň z příjmů	8 550	3 075					11 625
VH za účetní období	36 450	21 525	- 210	- 100			57 665
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-					57 665
KVH – bez VH před akvizicí	-	-				- 6 279¹	51 386
KVH – bez menšinových podílů	-	-				- 6 457²	44 929

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení většinový podíl z předakvizičního výsledku hospodaření irské společnosti

² Vyloučení menšinového podílu na výsledku hospodaření běžného období irské společnosti

Konsolidace plnou metodou – 2. rok

Postup výpočtu KÚZ za pomoci plné metody v druhém roce konsolidace je téměř totožný jako v roce prvním, rozdílem je, že se zde již do většinových podílů nezahrnuje podíl na výsledku hospodaření běžného účetního období dceřiné společnosti a že většinové podíly na vybraných položkách vlastního kapitálu dceřiné společnosti se místo nového výpočtu dle aktuální rozvahy přenáší z KÚZ prvního roku konsolidace.

Podíl mateřské společnosti na vlastním kapitálu dceřiné společnosti zůstal v druhém roce konsolidace stejný ve výši 70 %. Společnost zároveň nenakoupila žádný další podíl, což znamená, že výše konsolidačního rozdílu se nemění a zůstává pouze snižená o odpis z prvního konsolidačního roku a že hodnota vyloučeného dlouhodobého finančního majetku zůstává také stejná.

Společnosti mezi sebou během druhého roku vyřešili všechny vzájemné vztahy, které se promítli do KÚZ prvního roku, avšak na konci účetního druhého konsolidačního období vykazují společnosti následující nové vzájemné transakce:

- česká společnost prodala irské společnosti hotové výrobky ve výši 550 tis. Kč, přičemž výrobní cena výrobků činila 500 tis. Kč, irská společnost tyto výrobky do konce roku neprodala a evidovala je na svém skladě,
- irská společnost eviduje vůči české společnosti pohledávky z obchodních vztahů ve výši 4 000 tis. Kč.

Tabulka 24: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v druhém roce

Transakce	Částka (v tis. Kč)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 550	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 500	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 50	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Pohledávky	4 000	(-) pohledávky	(-) závazky	-

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 25: Aktiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - plná metoda

Položky	ČR	Irsko	VP 70 %	MP 30 %	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	936 223	561 733	- 82 997		- 361	- 50	- 4 000	1 410 548
Stálá aktiva	502 250	301 350	- 82 997		- 361			720 242
Dlouhodobý nehmotný majetek	23 441	14 065						37 506
Dlouhodobý hmotný majetek	375 189	225 113						600 302
Dlouhodobý finanční majetek	103 620	62 172	- 90 000 ¹					75 792
Kladný konsolidační rozdíl	-	-	7 003 ²		- 361 ²			6 642
Oběžná aktiva	428 531	257 118				- 50	- 4 000	681 599
Zásoby	133 062	79 837				- 50 ³		212 849
Pohledávky	240 252	144 151					- 4 000	380 403
Dlouhodobé pohledávky	57	34						91
Krátkodobé pohledávky	240 195	144 117					- 4 000 ⁴	380 312
Krátkodobý finanční majetek	0	0						0
Peněžní prostředky	55 217	33 130						88 347
Časové rozlišení aktiv	5 442	3 265						8 707

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží česká mateřská společnost

² ZC konsolidačního rozdílu a jeho odpis ve 2. roce

³ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem výrobků

⁴ Vyloučení pohledávky z obchodních vztahů mezi matkou a dcerou

Tabulka 26: Pasiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - plná metoda

Položky	ČR	Irsko	VP 70 %	MP 30 %	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	936 223	561 733	- 82 997	0	- 361	- 50	- 4 000	1 410 548
Vlastní kapitál	246 541	144 325	- 82 997	- 43 298	- 361	- 50		264 160
Základní kapitál	26 000	12 000	- 8 400 ¹	- 3 600 ²				26 000
Ážio a kapitálové fondy	23 220	13 932	- 8 434 ¹	- 4 180 ²				24 538
Fondy ze zisku	0	0	0	0				0
VH minulých let	166 055	99 843	- 66 163 ³	- 29 953 ²				169 782
VH běžného účetního období	31 266	18 550		- 5 565 ²	- 361 ⁴	- 50 ⁵		43 840
Rezervy	6 287	3 772						10 059
Závazky	655 356	396 813					- 4 000	1 048 169
Dlouhodobé závazky	386 660	231 996						618 656
Krátkodobé závazky	268 696	164 817					- 4 000 ⁶	429 513
Časové rozlišení pasiv	28 039	16 823						44 862
Menšinové podíly	-	-		43 298⁷				43 298
Menšinový základní kapitál	-	-		3 600				3 600
Menšinové kapitálové fondy	-	-		4 180				4 180

¹ Vyloučení většinových podílů vybraných položek vlastního kapitálu vyčísleného v 1. roce konsolidace

² Vyloučení menšinových podílů položek vlastního kapitálu

³ Vyloučení většinového podílu VH minulých let z 1. roku konsolidace (VH min. let 1. roku + VH běž. ob. 1. roku + odpis konsolidačního rozdílu 1. roku)

⁴ Odpis konsolidačního rozdílu

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem výrobků

⁶ Vyloučení závazku z obchodních vztahů mezi matkou a dcerou

⁷ Podíly na vlastním kapitálu irské společnosti, které připadají na její menšinové vlastníky

Menšinové fondy ze zisku	-	-		0				0
Menšinový VH min. let	-	-		29 953				29 953
Menšinový VH běž. úč. období	-	-		5 565				5 565

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 27: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - plná metoda

Položky	ČR	Irsko	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží	1 143 241	685 944		- 550¹	1 828 635
Výkonová spotřeba	900 521	542 313		- 500¹	1 442 334
Změna stavu zásob vlastní činnosti	298	178			476
Aktivace	0	0			0
Osobní náklady	135 220	81 132			216 352
Mzdové náklady	89 516	72 167			161 683
Náklady na SZ a ZP a ostatní náklady	45 704	8 965			54 669
Úpravy hodnot v provozní oblasti	33 250	19 950			53 200
Úpravy hodnot DNM a DHM	30 125	18 075			48 200
Úpravy hodnot zásob a pohledávek	3 125	1 875			5 000
Ostatní provozní výnosy	25 121	15 072			40 193
Ostatní provozní náklady	51 474	30 844			82 318
Odpis konsolidačního rozdílu	-	-	- 361²		- 361
Provozní výsledek hospodaření	47 599	26 599	- 361	- 50	73 787
Finanční výnosy	13 452	8 071			21 523
Finanční náklady	22 451	13 470			35 921
Finanční výsledek hospodaření	- 8 999	- 5 399			- 14 398
VH před zdaněním	38 600	21 200	- 361	- 50	59 389

¹ Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaných výrobků mezi matkou a dcerou

² Odpis konsolidačního rozdílu

Daň z příjmů	7 334	2 650				9 984
VH za účetní období	31 266	18 550	- 361	- 50		49 405
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-				49 405
KVH – bez VH před akvizicí	-	-				49 405
KVH – bez menšinových podílů	-	-			- 5 565¹	43 840

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení menšinového podílu na VH běž. ob. v 2. roce konsolidace

2.2.2 Poměrná metoda

Česká společnost nakoupila dne 1. 6. běžného roku cenné papíry irské společnosti v hodnotě 50 000 tis. Kč. Tyto cenné papíry představují 40 % podíl na základním kapitálu irské společnosti, kterou ovládá pod společným vlivem spolu s jinou irskou společností, a zároveň je tento podíl od začátku pořízení těchto cenných papírů využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 40 %. Jelikož tyto dvě společnosti jednají ve shodě, jsou splněny podmínky společného vlivu a konsolidovaná účetní závěrka bude tedy sestavena za pomoci poměrné metody. V námi sledovaných obdobích 2021 a 2022 nevyplácela irská společnost žádné dividendy a výsledek hospodaření běžného účetního období byl po schválení valnou hromadou přesunut do výsledku hospodaření minulých let. Česká společnost se dále rozhodla, že vzniklý konsolidační rozdíl bude odepisovat po dobu 20 let.

Na konci účetního období prvního konsolidačního roku vykazovaly společnosti následující vzájemné transakce:

- česká společnost nakoupila od irské společnosti zásoby zboží ve výši 400 tis. Kč, výrobní cena tohoto zboží činila u irské společnosti 320 tis. Kč, česká společnost toto zboží do konce roku neprodala a stále jej evidovala na svém skladě,
- česká společnost poskytla irské společnosti krátkodobou finanční výpomoc ve výši 2 000 tis. Kč, ze které jí následovně vznikla pohledávka za úroky v hodnotě 50 tis. Kč.

Konsolidace poměrnou metodou – 1. rok

Postup konsolidace poměrnou metodou je následující:

1. Prvním a výchozím krokem je stejně jako u plné metody sjednocení individuálních výkazů společností, které vstupují do konsolidace a převedení těchto výkazů na domácí měnu, tedy měnu konsolidující účetní jednotky.

2. Druhým krokem je vyčíslení konsolidačního rozdílu a výše jeho odpisu. Jak již bylo výše zmíněno, konsolidující společnost se rozhodla pro maximální možnou dobu odepisování konsolidačního rozdílu, tedy 20 let. V následující tabulce je tento konsolidační rozdíl a odpis vypočten.

Tabulka 28: Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu - poměrná metoda - ČR

Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu	
Datum akvizice	1. 6. 2021
Vlastnický podíl	40 %
Účetní hodnota cenných papírů	50 000 tis. Kč
Doba odepisování konsolidačního rozdílu	20 let
VH za běžné účetní období – irská společnost	21 525 tis. Kč
VH předakviziční	$21\,525/12 * 5 = 8\,969$ tis. Kč
VH postakviziční	$21\,525/12 * 7 = 12\,556$ tis. Kč
VK ke dni konsolidace – irská společnost	$12\,000 + 12\,049 + 85\,247 + 8\,969 =$ 118 265 tis. Kč
Podíl české společnosti na VK	$118\,265 * 0,4 = 47\,306$ tis. Kč
Konsolidační rozdíl	$50\,000 - 47\,306 = 2\,694$ tis. Kč
Odpis v roce akvizice	$135/12 * 7 = 79$ tis. Kč
Odpis v dalších letech	$2\,694/20 = 135$ tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Konsolidační rozdíl vyšel v kladných hodnotách, což znamená, že se jedná o kladný konsolidační rozdíl. Ten se bude propisovat do aktiv společnosti do položky kladný konsolidační rozdíl, tato položka se pak bude každoročně snižovat o jeho odpis až do doby, kdy bude konsolidační rozdíl plně odepsán. Tento odpis se bude také promítat do výsledku hospodaření běžného období, který bude snižovat.

3. Přepočtení položek účetních výkazů irské společnosti ve výši podílu české společnosti na jejich cenných papírech, tj. ve výši 40 %.

4. Vyloučení cenných papírů irské společnosti, které jsou drženy českou společností.
Z dlouhodobého majetku české společnosti je třeba vyloučit cenné papíry, prostřednictvím kterých dne 1. 6. získala 40% vlastnický podíl na irské společnosti v hodnotě 50 000 tis. Kč.

5. Vyloučení vlastního kapitálu irské společnosti, a to ve výši 40 %, tj. ve výši vlastnického podílu české společnosti na cenných papírech irské společnosti.

6. Úprava výsledku hospodaření běžného účetního období o podíl konsolidující české společnosti na předakvizičním výsledku hospodaření spoluvládané irské společnosti.

7. Předposledním krokem je vyloučení vzájemných transakcí, které mezi podniky proběhly a které mají dopad na položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. V následující tabulce je zobrazen přehled uskutečněných mezipodnikových transakcí spolu s určením, jaký mají tyto konkrétní transakce vliv na účetní výkazy.

Tabulka 29: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce - poměrná metoda - ČR

Transakce	Částka (v tis. Kč)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 400	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 320	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 80	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Krátkodobá finanční výpomoc	půjčka = 2 000	(-) pohledávky	(-) závazky	-
	úrok = 50	(-) pohledávky	(-) závazky	(-) finanční výnosy (-) finanční náklady

(Zdroj: Vlastní zpracování)

8. Posledním krokem je zpětná kontrola. V tomto kroku zkontrolujeme zda součet konsolidovaných aktiv odpovídá součtu konsolidovaných pasiv a zda výsledek hospodaření běžného účetního období z rozvahy souhlasí s výsledkem z výkazu zisků a ztrát. Tato vzájemná kontrola je v tabulkách, ve kterých se konsolidace počítá červeně zvýrazněna.

Tabulka 30: Aktiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - poměrná metoda

Položky	ČR	Irsko	40 % Irsko ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	883 013	532 207	212 883	- 47 306	- 79	- 2 080	- 50	1 046 381
Stálá aktiva	477 353	287 612	115 045	- 47 306	- 79			545 013
Dlouhodobý nehmotný majetek	21 542	13 525	5 410					26 952
Dlouhodobý hmotný majetek	357 250	214 950	85 980					443 230
Dlouhodobý finanční majetek	98 561	59 137	23 655	- 50 000 ²				72 216
Kladný konsolidační rozdíl	-	-	-	2 694 ³	- 79 ³			2 615
Oběžná aktiva	401 148	241 888	96 755			- 2 080	- 50	495 773
Zásoby	124 360	74 616	29 846			- 80 ⁴		154 126
Pohledávky	226 558	135 934	54 374			- 2 000	- 50	278 882
Dlouhodobé pohledávky	54	32	13					67
Krátkodobé pohledávky	226 504	135 902	54 361			- 2 000 ⁵	- 50 ⁵	278 815
Krátkodobý finanční majetek	0	0	0					0
Peněžní prostředky	50 230	31 338	12 535					62 765
Časové rozlišení aktiv	4 512	2 707	1 083					5 595

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Přepočtení položek aktiv irské společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží česká mateřská společnost

³ Konsolidační rozdíl a jeho odpis

⁴ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob zboží

⁵ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení pohledávky za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 31: Pasiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - poměrná metoda

Položky	ČR	Irsko	40 % Irsko ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	883 013	532 207	212 883	- 47 306	- 79	- 2 080	- 50	1 046 381
Vlastní kapitál	224 036	130 821	52 328	- 47 306	- 79	- 80		228 899
Základní kapitál	26 000	12 000	4 800	- 4 800 ²				26 000
Ážio a kapitálové fondy	20 082	12 049	4 820	- 4 820 ²				20 082
Fondy ze zisku	0	0	0	0				0
VH minulých let	141 504	85 247	34 098	- 34 098 ²				141 504
VH běžného účetního období	36 450	21 525	8 610	- 3 588 ³	- 79 ⁴	- 80 ⁵		41 313
Rezervy	4 850	2 910	1 164					6 014
Závazky	626 232	381 739	152 696			- 2 000	- 50	776 878
Dlouhodobé závazky	356 541	219 924	87 970					444 511
Krátkodobé závazky	269 691	161 815	64 726			- 2 000 ⁶	- 50 ⁶	332 367
Časové rozlišení pasiv	27 895	16 737	6 695					34 590

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Přepočet položek pasiv irské společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení 40 % podílu na vlastním kapitálu irské společnosti

³ Vyloučení 40 % podílu na předakvizičním výsledku hospodaření irské společnosti

⁴ Odpis konsolidačního rozdílu

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob zboží

⁶ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení závazku za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 32: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy v 1. roce - poměrná metoda

Položky	ČR	Irsko	40 % Irsko ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží	1 250 362	750 217	300 087			- 400²	1 550 049
Výkonová spotřeba	989 403	596 057	238 422			- 320²	1 227 505
Změna stavu zásob vlastní činnosti	315	189	75				390
Aktivace	0	0	0				0
Osobní náklady	149 255	89 533	35 814				185 069
Mzdové náklady	98 807	79 639	31 856				130 663
Náklady na SZ a ZP a ostatní náklady	50 448	9 894	3 958				54 406
Úpravy hodnot v provozní oblasti	34 603	20 762	8 305				42 908
Úpravy hodnot DNM a DHM	31 554	18 932	7 573				39 127
Úpravy hodnot zásob a pohledávek	3 049	1 830	732				3 781
Ostatní provozní výnosy	19 859	11 911	4 764				24 623
Ostatní provozní náklady	41 120	24 672	9 869				50 989
Odpis konsolidačního rozdílu	-	-	-		-79		- 79
Provozní výsledek hospodaření	55 525	30 915	12 366		- 79	- 80	67 732
Finanční výnosy	15 226	9 135	3 654			- 50³	18 830
Finanční náklady	25 751	15 450	6 180			- 50³	31 881
Finanční výsledek hospodaření	- 10 525	- 6 315	- 2 526				- 13 051

¹ Přepočtení položek výkazu zisků a ztrát irské společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaného zboží mezi společnostmi

³ Vyloučení nákladových a výnosových úroků z finanční výpomoci

VH před zdaněním	45 000	24 600	9 840		- 79	- 80	54 681
Daň z příjmů	8 550	3 075	1 230				9 780
VH za účetní období	36 450	21 525	8 610		- 79	- 80	44 901
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-	-				44 901
Vyloučení podílu na předakvizičním VH	-	-	-	- 3 588¹			- 3 588
KVH bez menšinového podílu	-	-	-				41 313

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení 40% podílu na předakvizičním výsledku hospodaření irské společnosti

Konsolidace poměrnou metodou – 2. rok

Postup výpočtu KÚZ za pomoci poměrné metody v druhém roce konsolidace je téměř totožný jako v roce prvním, rozdílem je, že se zde již nevylučuje podíl na výsledku hospodaření běžného účetního období irské společnosti a že se u vybraných položek vlastního kapitálu irské společnosti nevylučuje nově vypočtený podíl, ale podíl, který byl vypočten v 1. roce konsolidace.

Podíl mateřské společnosti na vlastním kapitálu dceřiné společnosti zůstal v druhém roce konsolidace stejný ve výši 40 %. Společnost zároveň nenakoupila žádný další podíl, což znamená, že výše konsolidačního rozdílu se nemění a zůstává pouze snižená o odpis z prvního konsolidačního roku a že hodnota vyloučeného dlouhodobého finančního majetku zůstává také stejná.

Společnosti mezi sebou během druhého roku vyřešili všechny vzájemné vztahy, které se promítli do KÚZ prvního roku, avšak na konci účetního druhého konsolidačního období vykazují společnosti následující nové vzájemné transakce:

- česká společnost prodala irské společnosti materiál ve výši 600 tis. Kč, přičemž výrobní cena činila 480 tis. Kč, irská společnost tento materiál do konce roku neprodala a evidovala je na svém skladě,
- česká společnost eviduje vůči irské společnosti pohledávky z obchodních vztahů ve výši 2 500 tis. Kč.

Tabulka 33: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v druhém roce - poměrná metoda ČR

Transakce	Částka (v tis. Kč)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 600	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 480	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 120	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Pohledávky	2 500	(-) pohledávky	(-) závazky	-

(Zdroj: Vlastní zpracován)

Tabulka 34: Aktiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - poměrná metoda

Položky	ČR	Irsko	40 % Irsko ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	936 223	561 733	224 693	- 47 385	- 135	- 120	- 2 500	1 110 776
Stálá aktiva	502 250	301 350	120 540	- 47 385	- 135			575 270
Dlouhodobý nehmotný majetek	23 441	14 065	5 626					29 067
Dlouhodobý hmotný majetek	375 189	225 113	90 045					465 234
Dlouhodobý finanční majetek	103 620	62 172	24 869	- 50 000 ²				78 489
Kladný konsolidační rozdíl	-	-	-	2 615 ³	- 135 ³			2 480
Oběžná aktiva	428 531	257 118	102 847			- 120	- 2 500	528 758
Zásoby	133 062	79 837	31 935			- 120 ⁴		164 877
Pohledávky	240 252	144 151	57 660				- 2 500	295 412
Dlouhodobé pohledávky	57	34	13					70
Krátkodobé pohledávky	240 195	144 117	57 647				- 2 500 ⁵	295 342
Krátkodobý finanční majetek	0	0	0					0
Peněžní prostředky	55 217	33 130	13 252					68 469
Časové rozlišení aktiv	5 442	3 265	1 306					6 748

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Přepočet položek aktiv irské společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží česká mateřská společnost

³ Konsolidační rozdíl a jeho odpis

⁴ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob materiálu

⁵ Vyloučení pohledávky z obchodních vztahů mezi společnostmi

Tabulka 35: Pasiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - poměrná metoda

Položky	ČR	Irsko	40 % Irsko ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	936 223	561 733	224 693	- 47 385	- 135	- 120	- 2 500	1 110 776
Vlastní kapitál	246 541	144 325	57 730	- 47 385	- 135	- 120		256 631
Základní kapitál	26 000	12 000	4 800	- 4 800 ²				26 000
Ážio a kapitálové fondy	23 220	13 932	5 573	- 4 820 ²				23 973
Fondy ze zisku	0	0	0	0				0
VH minulých let	166 055	99 843	39 937	- 37 765 ³				168 227
VH běžného účetního období	31 266	18 550	7 420		- 135 ⁴	- 120 ⁵		38 431
Rezervy	6 287	3 772	1 509					7 796
Závazky	655 356	396 813	158 725				- 2 500	811 581
Dlouhodobé závazky	386 660	231 996	92 798					479 458
Krátkodobé závazky	268 696	164 817	65 927				- 2 500 ⁶	332 123
Časové rozlišení pasiv	28 039	16 823	6 729					34 768

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Přepočet položek pasiv irské společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení 40% podílů u vybraných položek vlastního kapitálu vyčísleného v 1. roce konsolidace

³ Vyloučení 40% podílu VH minulých let z 1. roku konsolidace (VH min. let 1. roku + předakviziční VH běž. ob. 1. roku + odpis konsolidačního rozdílu 1. roku)

⁴ Odpis konsolidačního rozdílu

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob materiálu

⁶ Vyloučení závazku z obchodních vztahů mezi společnostmi

Tabulka 36: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - poměrná metoda

Položky	ČR	Irsko	40 % Irsko ¹	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží	1 143 241	685 944	274 378		- 600²	1 417 019
Výkonová spotřeba	900 521	542 313	216 925		- 480²	1 116 966
Změna stavu zásob vlastní činnosti	298	178	71			369
Aktivace	0	0	0			0
Osobní náklady	135 220	81 132	32 453			167 673
Mzdové náklady	89 516	72 167	28 867			118 383
Náklady na SZ a ZP a ostatní náklady	45 704	8 965	3 586			49 290
Úpravy hodnot v provozní oblasti	33 250	19 950	7 980			41 230
Úpravy hodnot DNM a DHM	30 125	18 075	7 230			37 355
Úpravy hodnot zásob a pohledávek	3 125	1 875	750			3 875
Ostatní provozní výnosy	25 121	15 072	6 029			31 150
Ostatní provozní náklady	51 474	30 844	12 338			63 812
Odpis konsolidačního rozdílu	-	-	-	- 135		- 135
Provozní výsledek hospodaření	47 599	26 599	10 640	- 135	- 120	57 984
Finanční výnosy	13 452	8 071	3 228			16 680
Finanční náklady	22 451	13 470	5 388			27 839
Finanční výsledek hospodaření	- 8 999	- 5 399	- 2 160			- 11 159
VH před zdaněním	38 600	21 200	8 480	- 135	- 120	46 825

¹ Přepočítání položek výkazu zisků a ztrát irské společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaného zboží mezi společnostmi

Daň z příjmů	7 334	2 650	1 060			8 394
VH za účetní období	31 266	18 550	7 420	- 135	-120	38 431
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-	-			38 431

(Zdroj: Vlastní zpracování)

2.2.3 Ekvivalenční metoda

Česká společnost nakoupila dne 1. 6. běžného roku cenné papíry irské společnosti v hodnotě 40 000 tis. Kč. Tyto cenné papíry představují 30 % podíl na základním kapitálu irské společnosti, tento podíl je zároveň od začátku pořízení těchto cenných papírů využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 30 %. Tímto jsou tedy splněny podmínky podstatného vlivu a konsolidovaná účetní závěrka bude tedy sestavena za pomoci ekvivalenční metody. V námi sledovaných obdobích 2021 a 2022 nevyplácela irská společnost žádné dividendy a výsledek hospodaření běžného účetního období byl po schválení valnou hromadou přesunut do výsledku hospodaření minulých let. Česká společnost se dále rozhodla, že vzniklý konsolidační rozdíl bude odepisovat po dobu 20 let.

Na konci účetního období prvního konsolidačního roku vykazovaly společnosti následující vzájemnou transakci:

- česká společnost poskytla irské společnosti krátkodobou finanční výpomoc ve výši 2 500 tis. Kč, ze které jí následovně vznikla pohledávka za úroky v hodnotě 150 tis. Kč.

Konsolidace ekvivalenční metodou – 1. rok

Postup konsolidace ekvivalenční metodou je následující:

1. Prvním a výchozím krokem je stejně jako předchozích dvou metod sjednocení individuálních výkazů společností, které vstupují do konsolidace a převedení těchto výkazů na domácí měnu, tedy měnu konsolidující účetní jednotky.
2. Druhým krokem je vyčíslení konsolidačního rozdílu a výše jeho odpisu. Jak již bylo výše zmíněno, konsolidující společnost se rozhodla pro maximální možnou dobu odepisování konsolidačního rozdílu, tedy 20 let. V následující tabulce je tento konsolidační rozdíl a odpis vypočten.

Tabulka 37: Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu - ekvivalenční metoda - ČR

Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu	
Datum akvizice	1. 6. 2021
Vlastnický podíl	30 %
Účetní hodnota cenných papírů	40 000 tis. Kč
Doba odepisování konsolidačního rozdílu	20 let
VH za běžné účetní období – irská společnost	21 525 tis. Kč
VH předakviziční	$21\,525/12 * 5 = 8\,969$ tis. Kč
VH postakviziční	$21\,525/12 * 7 = 12\,556$ tis. Kč
VK ke dni konsolidace – irská společnost	$12\,000 + 12\,049 + 85\,247 + 8\,969 =$ 118 265 tis. Kč
Podíl české společnosti na VK	$118\,265 * 0,3 = 35\,480$ tis. Kč
Konsolidační rozdíl	$40\,000 - 35\,480 = 4\,520$ tis. Kč
Odpis v roce akvizice	$226/12 * 7 = 132$ tis. Kč
Odpis v dalších letech	$4\,520/20 = 226$ tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Konsolidační rozdíl vyšel v kladných hodnotách, což znamená, že se jedná o kladný konsolidační rozdíl. Ten se bude propisovat do aktiv společnosti do položky kladný konsolidační rozdíl, tato položka se pak bude každoročně snižovat o jeho odpis až do doby, kdy bude konsolidační rozdíl plně odepsán. Tento odpis se bude také promítat do výsledku hospodaření běžného období, který bude snižovat.

3. Výpočet položky Cenné papíry v ekvivalenci, tato položka vyjadřuje podíl české společnosti na vlastním kapitálu přidruženého podniku a je potřeba ji zaznamenat do aktiv KÚZ.

Tabulka 38: Výpočet položky Cenné papíry v ekvivalenci – 1. rok

Výpočet cenných papírů v ekvivalenci	
Vlastní kapitál irské společnosti	130 821 tis. Kč
Vlastnický podíl	30 %
Hodnota cenných papírů v ekvivalenci	144 325 * 0,3 = 39 246 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

4. Vyloučení položky Podíly na výsledku hospodaření v ekvivalenci, tato položka se v 1. roce vypočte z postakvizičního výsledku hospodaření.

Tabulka 39: Výpočet položky Podíly na výsledku hospodaření v ekvivalenci – 1. rok

Výpočet podílů na výsledku hospodaření v ekvivalenci	
Postakviziční VH irské společnosti	12 556 tis. Kč
Vlastnický podíl	30 %
Podíl na VH v ekvivalenci	12 556 * 0,3 = 3 766 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

5. Vyloučení cenných papírů irské společnosti, které jsou drženy českou společností. Z dlouhodobého majetku české společnosti je třeba vyloučit cenné papíry, prostřednictvím kterých dne 1. 6. získala 30% vlastnický podíl na irské společnosti v hodnotě 40 000 tis. Kč.

6. Předposledním krokem je vyloučení vzájemných transakcí, které mezi podniky proběhly a které mají dopad na položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. V následující tabulce je zobrazen přehled uskutečněných mezipodnikových transakcí spolu s určením, jaký mají tyto konkrétní transakce vliv na účetní výkazy.

Tabulka 40: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce - ekvivalenční metoda - ČR

Transakce	Částka (v tis. Kč)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Krátkodobá finanční výpomoc	půjčka = 2 500	(-) pohledávky	(-) závazky	-
	úrok = 150	(-) pohledávky	(-) závazky	(-) finanční výnosy (-) finanční náklady

(Zdroj: Vlastní zpracování)

8. Posledním krokem je opět jako u předchozích metod zpětná kontrola. V tomto kroku zkontrolujeme zda součet konsolidovaných aktiv odpovídá součtu konsolidovaných pasiv a zda výsledek hospodaření běžného účetního období z rozvahy souhlasí s výsledkem z výkazu zisků a ztrát. Tato vzájemná kontrola je v tabulkách, ve kterých se konsolidace počítá červeně zvýrazněna.

Tabulka 41: Aktiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda

Položky	ČR	Irsko	30 % Irsko	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	883 013	532 207	3 766	- 132	- 2 500	- 150	883 997
Stálá aktiva	477 353	287 612	3 766	- 132			480 987
Dlouhodobý nehmotný majetek	21 542	13 525					21 542
Dlouhodobý hmotný majetek	357 250	214 950					357 250
Dlouhodobý finanční majetek	98 561	59 137	- 40 000 ¹				58 561
Kladný konsolidační rozdíl	-	-	4 520 ²	- 132 ²			4 388
Cenné papíry v ekvivalenci	-	-	39 246 ³				39 246
Oběžná aktiva	401 148	241 888			- 2 500	- 150	398 498
Zásoby	124 360	74 616					124 360
Pohledávky	226 558	135 934			- 2 500	- 150	223 908
Dlouhodobé pohledávky	54	32					54
Krátkodobé pohledávky	226 504	135 902			- 2 500 ⁴	- 150 ⁴	223 854
Krátkodobý finanční majetek	0	0					0
Peněžní prostředky	50 230	31 338					50 230
Časové rozlišení aktiv	4 512	2 707					4 512

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží česká mateřská společnost

² Konsolidační rozdíl a jeho odpis

³ Položka Cenné papíry v ekvivalenci (vypočteno výše)

⁴ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení pohledávky za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 42: Pasiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda

Položky	ČR	Irsko	30 % Irsko	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	883 013	532 207	3 766	- 132	- 2 500	- 150	883 997
Vlastní kapitál	224 036	130 821	3 767	- 132			227 671
Základní kapitál	26 000	12 000					26 000
Ážio a kapitálové fondy	20 082	12 049					20 082
Fondy ze zisku	0	0					0
VH minulých let	141 504	85 247					141 504
VH běžného účetního období	36 450	21 525		- 132 ¹			36 318
Podíl na VH v ekvivalenci	-	-	3 766 ²				3 766
Rezervní konsolidační fond	-	-					-
Rezervy	4 850	2 910					4 850
Závazky	626 232	381 739			- 2 500	- 150	623 582
Dlouhodobé závazky	356 541	219 924					356 541
Krátkodobé závazky	269 691	161 815			- 2 500 ³	- 150 ³	267 041
Časové rozlišení pasiv	27 895	16 737					27 895

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Odpis konsolidačního rozdílu

² Položka Podíl na VH v ekvivalenci (vypočteno výše)

³ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení závazku za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 43: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda

Položky	ČR	Irsko	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží	1 250 362	750 217			1 250 362
Výkonová spotřeba	989 403	596 057			989 403
Změna stavu zásob vlastní činnosti	315	189			315
Aktivace	0	0			0
Osobní náklady	149 255	89 533			149 255
Mzdové náklady	98 807	79 639			98 807
Náklady na SZ a ZP a ostatní náklady	50 448	9 894			50 448
Úpravy hodnot v provozní oblasti	34 603	20 762			34 603
Úpravy hodnot DNM a DHM	31 554	18 932			31 554
Úpravy hodnot zásob a pohledávek	3 049	1 830			3 049
Ostatní provozní výnosy	19 859	11 911			19 859
Ostatní provozní náklady	41 120	24 672			41 120
Odpis konsolidačního rozdílu	-	-	- 132¹		- 132
Provozní výsledek hospodaření	55 525	30 915	- 132		55 393
Finanční výnosy	15 226	9 135		- 150²	15 076
Finanční náklady	25 751	15 450		- 150²	25 601
Finanční výsledek hospodaření	- 10 525	- 6 315			- 10 525
VH před zdaněním	45 000	24 600	- 132		44 868

¹ Odpis konsolidačního rozdílu

² Vyloučení nákladových a výnosových úroků z finanční výpomoci

Daň z příjmů	8 550	3 075			8 550
VH za účetní období	36 450	21 525	- 132		36 318
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-			36 318
Podíl na VH v ekvivalenci	-	-		3 766¹	3 766
KVH – s podílem na VH v ekvivalenci	-	-			40 084

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Položka Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (vypočteno výše)

Konsolidace ekvivalenční metodou – 2. rok

Postup výpočtu KÚZ za pomoci poměrné metody v druhém roce konsolidace je totožný jako v roce prvním, rozdílem je, že musí znovu vypočítat položky Cenné papíry v ekvivalenci a Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci z údajů z rozvahy druhého roku. Podíl na VH v ekvivalenci prvního roku se převede do položky Rezervní konsolidační fond. V následujících tabulkách jsou uvedeny nové výpočty těchto položek.

Tabulka 44: Výpočet položky Cenné papíry v ekvivalenci – 2. rok

Výpočet cenných papírů v ekvivalenci	
Cenné papíry v ekvivalenci v 1. roce	39 246 tis. Kč
VH běžného období irské společnosti ve 2. roce	18 550 tis. Kč
Vlastnický podíl	30 %
Hodnota cenných papírů v ekvivalenci	$39\,246 + (18\,550 * 0,3) = 44\,811$ tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 45: Výpočet položky Podíly na výsledku hospodaření v ekvivalenci – 2. rok

Výpočet podílů na výsledku hospodaření v ekvivalenci	
VH běžného období irské společnosti ve 2. roce	18 550 tis. Kč
Vlastnický podíl	30 %
Podíl na VH v ekvivalenci	$18\,550 * 0,3 = 5\,565$ tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Podíl české společnosti na vlastním kapitálu irské společnosti zůstal v druhém roce konsolidace stejný ve výši 30 %. Společnost zároveň nenakoupila žádný další podíl, což znamená, že výše konsolidačního rozdílu se nemění a zůstává pouze snižená o odpis z prvního konsolidačního roku a že hodnota vyloučeného dlouhodobého finančního majetku zůstává také stejná.

Společnosti mezi sebou během druhého roku vyřešili všechny vzájemné vztahy, které se promítli do KÚZ prvního roku, avšak na konci účetního druhého konsolidačního období vykazují společnosti následující nové vzájemné transakce:

- česká společnost nakoupila od irské společnosti zásoby zboží ve výši 700 tis. Kč, výrobní cena tohoto zboží činila u irské společnosti 540 tis. Kč, česká společnost toto zboží do konce roku neprodala a stále jej evidovala na svém skladě,
- česká společnost poskytla irské společnosti krátkodobou finanční výpomoc ve výši 800 tis. Kč, ze které jí následovně vznikla pohledávka za úroky v hodnotě 20 tis. Kč.

Tabulka 46: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy ve druhém roce - ekvivalenční metoda - ČR

Transakce	Částka (v tis. Kč)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 700	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 540	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 160	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Krátkodobá finanční výpomoc	půjčka = 800	(-) pohledávky	(-) závazky	-
	úrok = 20	(-) pohledávky	(-) závazky	(-) finanční výnosy (-) finanční náklady

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 47: Aktiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda

Položky	ČR	Irsko	30 % Irsko	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	936 223	561 733	9 199	- 226	- 960	- 20	944 216
Stálá aktiva	502 250	301 350	9 199	- 226			511 223
Dlouhodobý nehmotný majetek	23 441	14 065					23 441
Dlouhodobý hmotný majetek	375 189	225 113					375 189
Dlouhodobý finanční majetek	103 620	62 172	- 40 000 ¹				63 620
Kladný konsolidační rozdíl	-	-	4 388 ²	- 226 ²			4 162
Cenné papíry v ekvivalenci	-	-	44 811 ³				44 811
Oběžná aktiva	428 531	257 118			- 960	- 20	427 551
Zásoby	133 062	79 837			- 160 ⁴		132 902
Pohledávky	240 252	144 151			- 800	- 20	239 432
Dlouhodobé pohledávky	57	34					57
Krátkodobé pohledávky	240 195	144 117			- 800 ⁵	- 20 ⁵	239 375
Krátkodobý finanční majetek	0	0					0
Peněžní prostředky	55 217	33 130					55 217
Časové rozlišení aktiv	5 442	3 265					5 442

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží česká mateřská společnost

² Konsolidační rozdíl a jeho odpis

³ Položka Cenné papíry v ekvivalenci (vypočteno výše)

⁴ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob materiálu

⁵ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení pohledávky za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 48: Pasiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda

Položky	ČR	Irsko	30 % Irsko	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	936 223	561 733	9 331	- 358	- 960	- 20	944 216
Vlastní kapitál	246 541	144 325	9 331	- 358	-160		255 354
Základní kapitál	26 000	12 000					26 000
Ážio a kapitálové fondy	23 220	13 932					23 220
Fondy ze zisku	0	0					0
VH minulých let	166 055	99 843		- 132 ¹			165 923
VH běžného účetního období	31 266	18 550		- 226 ²	- 160 ³		30 880
Podíl na VH v ekvivalenci	-	-	5 565 ⁴				5 565
Konsolidační rezervní fond	-	-	3 766 ⁵				3 766
Rezervy	6 287	3 772					6 287
Závazky	655 356	396 813			- 800	-20	654 536
Dlouhodobé závazky	386 660	231 996					386 660
Krátkodobé závazky	268 696	164 817			- 800 ⁶	- 20	267 876
Časové rozlišení pasiv	28 039	16 823					28 039

¹ Odpis konsolidačního rozdílu 1. roku

² Odpis konsolidačního rozdílu 2. roku

³ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob materiálu

⁴ Položka Podíl na VH v ekvivalenci (vypočtena výše)

⁵ Přenesení podílu na VH v ekvivalenci 1. roku

⁶ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení závazku za úroky, které z výpomoci vznikly

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 49: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda

Položky	ČR	Irsko	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží	1 143 241	685 944		- 700¹	1 142 541
Výkonová spotřeba	900 521	542 313		- 540¹	899 981
Změna stavu zásob vlastní činnosti	298	178			298
Aktivace	0	0			0
Osobní náklady	135 220	81 132			135 220
Mzdové náklady	89 516	72 167			89 516
Náklady na SZ a ZP a ostatní náklady	45 704	8 965			45 704
Úpravy hodnot v provozní oblasti	33 250	19 950			33 250
Úpravy hodnot DNM a DHM	30 125	18 075			30 125
Úpravy hodnot zásob a pohledávek	3 125	1 875			3 125
Ostatní provozní výnosy	25 121	15 072			25 121
Ostatní provozní náklady	51 474	30 844			51 474
Odpis konsolidačního rozdílu	-	-	- 226²		- 226
Provozní výsledek hospodaření	47 599	26 599	- 226	- 160	47 213
Finanční výnosy	13 452	8 071		- 20³	13 432
Finanční náklady	22 451	13 470		- 20²	22 431
Finanční výsledek hospodaření	- 8 999	- 5 399			- 8 999

¹ Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaného zboží mezi společnostmi

² Odpis konsolidačního rozdílu

³ Vyloučení nákladových a výnosových úroků z finanční výpomoci

VH před zdaněním	38 600	21 200	- 226	- 160	38 214
Daň z příjmů	7 334	2 650			7 334
VH za účetní období	31 266	18 550	- 226	- 160	30 880
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-			30 880
Podíl na VH v ekvivalenci	-	-		5 565 ¹	5 565
KVH – s podílem na VH v ekvivalenci	-	-			25 315

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Položka Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (vypočteno výše)

2.3 Konsolidace podle irské legislativy

V této části je sestavena konsolidovaná účetní závěrka dle irské legislativy, mateřskou společností bude tedy v tomto případě irská společnost, která bude vlastnit práva v české dceřiné společnosti. Prvním krokem v sestavení této KÚZ je sjednotit irské individuální výkazy a následně převést jejich měnu na euro.

V následujících tabulkách jsou uvedeny individuální výkazy irské mateřské společnosti a individuální výkazy české dceřiné společnosti, které jsou již upraveny a přeceněny na euro. Tyto výkazy jsou uvedeny za dva roky, přičemž 1. rokem je rok 2021 a 2. rokem je rok 2022.

Tabulka 50: Rozvaha irské mateřské společnosti

Rozvaha (v tis. EUR)		
Položka	1. rok	2. rok
Aktiva	35 342	38 599
Dlouhodobý majetek	19 204	20 828
Nehmotný majetek	867	972
Hmotný majetek	14 372	15 559
Finanční majetek	3 965	4 297
Oběžná aktiva	16 138	17 771
Zásoby	5 003	5 518
Dlužníci	9 114	9 963
Dlouhodobý dlužníci	2	2
Krátkodobý dlužníci	9 112	9 961
Investice	0	0
Hotovost v bance a na ruce	2 021	2 290
Pasiva	35 342	38 599
Kapitál a rezervy	9 013	10 224

Vyžádaný základní kapitál	1 000	1 000
Emisní ážio	808	963
Rezerva z přecenění	0	0
Ostatní rezervy	0	0
Nerozdělený zisk	5 621	6 860
Výkaz zisků a ztrát	1 584	1 401
Rezervy na závazky	195	261
Věřitelé	26 134	28 114
Dlouhodobý věřitelé	14 343	16 035
Krátkodobý věřitelé	11 791	12 079

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 51: Výkaz zisků a ztrát irské mateřské společnosti

Výkaz zisků a ztrát (v tis. EUR)		
Položka	1. rok	2. rok
Tržby	50 302	47 410
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	13	12
Aktivovaná vlastní práce	0	0
Ostatní provozní výnosy	799	1 042
Suroviny a spotřební materiál	39 804	37 345
Mzdové náklady	6 005	5 607
Mzdy a platy	5 341	4 987
Náklady na sociální pojištění	664	620
Odpisy a ostatní částky odepsaného DHM a DNM	1 269	1 249
Mimořádné částky odepsané z oběžných aktiv	123	130
Ostatní provozní náklady	1 654	2 135

Provozní výsledek hospodaření	2 233	1 974
Finanční výnosy	613	558
Finanční náklady	1 036	931
Finanční výsledek hospodaření	- 423	- 373
Zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 810	1 601
Daň	226	200
Zisk/ztráta za účetní období	1 584	1 401

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 52: Rozvaha české dceřiné společnosti

Rozvaha (v tis. EUR)		
Položka	1. rok	2. rok
Aktiva	21 301	23 159
Dlouhodobý majetek	11 570	12 496
Nehmotný majetek	544	583
Hmotný majetek	8 647	9 335
Finanční majetek	2 379	2 578
Oběžná aktiva	9 731	10 663
Zásoby	3 002	3 311
Dlužníci	5 468	5 978
Dlouhodobý dlužníci	1	1
Krátkodobý dlužníci	5 467	5 977
Investice	0	0
Hotovost v bance a na ruce	1 261	1 374
Pasiva	21 301	23 159
Kapitál a rezervy	5 263	5 985

Vyžádaný základní kapitál	500	500
Emisní ážio	485	578
Rezerva z přecenění	0	0
Ostatní rezervy	0	0
Nerozdělený zisk	3 477	4 195
Výkaz zisků a ztrát	801	712
Rezervy na závazky	117	155
Věřitelé	15 921	17 019
Dlouhodobý věřitelé	8 847	9 621
Krátkodobý věřitelé	7 074	7 398

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 53: Výkaz zisků a ztrát české dceřiné společnosti

Výkaz zisků a ztrát (v tis. EUR)		
Položka	1. rok	2. rok
Tržby	30 181	28 446
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	8	7
Aktivovaná vlastní práce	0	0
Ostatní provozní výnosy	479	625
Suroviny a spotřební materiál	23 979	22 490
Mzdové náklady	3 602	3 365
Mzdy a platy	2 385	2 228
Náklady na sociální pojištění	1 217	1 137
Odpisy a ostatní částky odepsaného DHM a DNM	762	750
Mimořádné částky odepsané z oběžných aktiv	73	77
Ostatní provozní náklady	993	1 279

Provozní výsledek hospodaření	1 243	1 103
Finanční výnosy	368	335
Finanční náklady	622	559
Finanční výsledek hospodaření	- 254	-224
Zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	989	879
Daň	188	167
Zisk/ztráta za účetní období	801	712

(Zdroj: Vlastní zpracování)

2.3.1 Plná metoda

Irská společnost nakoupila dne 1. 6. běžného roku cenné papíry české společnosti v hodnotě 3 500 tis. EUR. Tyto cenné papíry představují 70 % podíl na základním kapitálu české společnosti a zároveň je tento podíl od začátku pořízení těchto cenných papírů využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 70 %. Tímto jsou tedy splněny podmínky rozhodujícího vlivu a konsolidovaná účetní závěrka bude tedy sestavena za pomoci plné metody. V námi sledovaných obdobích 2021 a 2022 nevyplácela česká společnost žádné dividendy a výsledek hospodaření běžného účetního období byl po schválení valnou hromadou přesunut do výsledku hospodaření minulých let. Irská společnost nebyla schopna spolehlivě odhadnout dobu životnosti vzniklého goodwillu, a proto se doba odepisování stanovila na 10 let.

Na konci účetního období prvního konsolidačního roku vykazovaly společnosti následující vzájemné transakce:

- irská společnost nakoupila od české společnosti zásoby zboží ve výši 35 tis. EUR, výrobní cena tohoto zboží činila u české společnosti 30 tis. EUR, irská společnost toto zboží do konce roku neprodala a stále jej evidovala na svém skladě,
- česká společnost poskytla irské společnosti krátkodobou finanční výpomoc ve výši 200 tis. EUR, ze které jí následovně vznikla pohledávka za úroky v hodnotě 4 tis. EUR,
- česká společnost také eviduje vůči irské společnosti pohledávky z obchodních vztahů, a to ve výši 250 tis. EUR.

Konsolidace plnou metodou – 1. rok

Postup konsolidace plnou metodou je následující:

1. Prvním a výchozím krokem při sestavení KÚZ účetních jednotek, které mají sídlo v různých státech, je sjednocení individuálních výkazů, které vstupují do konsolidace a převedení těchto výkazů na domácí měnu, tedy měnu konsolidující účetní jednotky. Tento krok je již proveden v předchozí kapitole.

2. Druhým krokem je vyčíslení goodwillu a výše jeho odpisu. Jak již bylo výše zmíněno, konsolidující společnost bude goodwill odepisovat po dobu 10 let. V následující tabulce je tento goodwill a jeho odpis vypočten.

Tabulka 54: Výpočet goodwillu a jeho odpisu – plná metoda - Irsko

Výpočet goodwillu a jeho odpisu	
Datum akvizice	1. 6. 2021
Vlastnický podíl	70 %
Účetní hodnota cenných papírů	3 500 tis. EUR
Doba odepisování goodwillu	10 let
VH za běžné účetní období – česká společnost	801 tis. EUR
VH předakviziční	$801/12 * 5 = 334$ tis. EUR
VH postakviziční	$801/12 * 7 = 467$ tis. EUR
VK ke dni konsolidace – česká společnost	$500 + 485 + 3\,477 + 334 = 4\,796$ tis. EUR
Podíl irské společnosti na VK	$4\,796 * 0,7 = 3\,357$ tis. EUR
Goodwill	$3\,500 - 3\,357 = 143$ tis. EUR
Odpis v roce akvizice	$14/12 * 7 = 8$ tis. EUR
Odpis v dalších letech	$143/10 = 14$ tis. EUR

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Goodwill vyšel v kladných hodnotách, což znamená, že se jedná o kladný goodwill. Ten se bude propisovat do aktiv společnosti do položky kladný goodwill, tato položka se pak

bude každoročně snižovat o jeho odpis až do doby, kdy bude plně odepsán. Tento odpis se bude také promítat do výsledku hospodaření běžného období, který bude snižovat.

3. Vyloučení cenných papírů české společnosti, které jsou drženy irskou společností. Z dlouhodobého majetku irské společnosti je třeba vyloučit cenné papíry, prostřednictvím kterých dne 1. 6. získala 70% vlastnický podíl na české společnosti v hodnotě 3 500 tis. EUR.

4. Rozdělení vlastního kapitálu české společnosti na většinový a menšinový podíl dle vlastnického podílu. Většinovým podílem je v tomto případě 70% podíl irské mateřské společnosti a menšinovým podílem je 30% podíl, který drží ostatní vlastníci. Menšinový podíl se vykazuje v pasivech v položce Menšinový podíl.

5. Předposledním krokem je vyloučení vzájemných transakcí, které mezi podniky proběhly a které mají dopad na položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. V následující tabulce je zobrazen přehled uskutečněných mezipodnikových transakcí spolu s určením, jaký mají tyto konkrétní transakce vliv na účetní výkazy.

Tabulka 55: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce – plná metoda - Irsko

Transakce	Částka (v tis. EUR)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 35	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 30	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 5	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Krátkodobá finanční výpomoc	půjčka = 200	(-) pohledávky	(-) závazky	-
	úrok = 4	(-) pohledávky	(-) závazky	(-) finanční výnosy (-) finanční náklady
Pohledávky	250	(-) pohledávky	(-) závazky	-

(Zdroj: Vlastní zpracování)

7. Posledním krokem je zpětná kontrola. V tomto kroku zkontrolujeme zda součet konsolidovaných aktiv odpovídá součtu konsolidovaných pasiv, zda výsledek hospodaření běžného účetního období z rozvahy souhlasí s výsledkem z výkazu zisků a ztrát a zda všechna čísla v konsolidovaných výkazech dávají smysl. Tato vzájemná kontrola je v tabulkách, ve kterých se konsolidace počítá červeně zvýrazněna

Tabulka 56: Aktiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - plná metoda

Položky	Irsko	ČR	VP 70 %	MP 30 %	Odpis KR	Vylučování			Konsolidace
Aktiva celkem	35 342	21 301	- 3 357		- 8	- 205	- 4	- 250	52 819
Dlouhodobý majetek	19 204	11 570	- 3 357		- 8				27 409
Nehmotný majetek	867	544							1 411
Hmotný majetek	14 372	8 647							23 019
Finanční majetek	3 965	2 379	- 3 500 ¹						2 844
Kladný goodwill	-	-	143		- 8				135
Oběžná aktiva	16 138	9 731				- 205	- 4	- 250	25 410
Zásoby	5 003	3 002				- 5 ²			8 000
Dlužníci	9 114	5 468				- 200	- 4	- 250	14 128
Dlouhodobé dlužníci	2	1							3
Krátkodobý dlužníci	9 112	5 467				- 200 ³	- 4 ³	- 250 ⁴	14 125
Investice	0	0							0
Hotovost v bance a na ruce	2 021	1 261							3 282

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží irská mateřská společnost

² Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob zboží

³ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci mezi matkou a dcerou a zároveň vyloučení pohledávky za úroky, které z výpomoci vznikly

⁴ Vyloučení pohledávky z obchodních vztahů mezi matkou a dcerou

Tabulka 57: Pasiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - plná metoda

Položky	Irsko	ČR	VP 70 %	MP 30 %	Odpis KR	Vylučování			Konsolidace
Pasiva celkem	35 342	21 301	- 3 357	0	- 8	- 205	- 4	- 250	52 819
Kapitál a rezervy	9 013	5 263	- 3 357	- 1 579	- 8	- 5			9 327
Vyžádaný základní kapitál	1 000	500	- 350 ¹	- 150 ²					1 000
Emisní ážio	808	485	- 339 ¹	- 146 ²					808
Rezerva z přecenění	0	0	0	0					0
Ostatní rezervy	0	0	0	0					0
Nerozdělený zisk	5 621	3 477	- 2 434 ¹	- 1 043 ²					5 621
Výkaz zisků a ztrát	1 584	801	- 234 ³	- 240 ²	- 8 ⁴	- 5 ⁵			1 898
Rezervy na závazky	195	117							312
Menšinové podíly	-	-		1 579⁶					1 579
Věřitelé	26 134	15 921				- 200	- 4	- 250	41 601
Dlouhodobý věřitelé	14 343	8 847							23 190
Krátkodobý věřitelé	11 791	7 074				- 200 ⁷	- 4 ⁶	- 250 ⁸	18 411

¹ Vyloučení většinových podílů na vybraných položkách vlastního kapitálu české společnosti

² Vyloučení menšinových podílů na položkách vlastního kapitálu české společnosti

³ Vyloučení většinového podílu na předakvizičním výsledku hospodaření běžného účetního období české společnosti

⁴ Odpis goodwillu

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob zboží

⁶ Podíly na vlastním kapitálu české společnosti, které připadají na její menšinové vlastníky

⁷ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci mezi matkou a dcerou a zároveň vyloučení závazku za úroky, které z výpomoci vznikly

⁸ Vyloučení závazku z obchodních vztahů mezi matkou a dcerou

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 58: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - plná metoda

Položky	Irsko	ČR	Odpis KR	Vylučování			Konsolidace
Tržby	50 302	30 181		- 35 ¹			80 448
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	13	8					21
Aktivovaná vlastní práce	0	0					0
Ostatní provozní výnosy	799	479					1 278
Suroviny a spotřební materiál	39 804	23 979		- 30 ¹			63 753
Mzdové náklady	6 005	3 602					9 607
Mzdy a platy	5 341	2 385					7 726
Náklady na sociální pojištění	664	1 217					1 881
Odpisy a ostatní částky odepsaného DHM a DNM	1 269	762					2 031
Mimořádné částky odepsané z OA	123	73					196
Ostatní provozní náklady	1 654	993					2 647
Odpis goodwillu	-	-	- 8²				- 8
Provozní výsledek hospodaření	2 233	1 243	- 8	- 5			3 463
Finanční výnosy	613	368			- 4³		977
Finanční náklady	1 036	622			- 4³		1 654

¹ Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaného zboží mezi matkou a dcerou

² Odpis konsolidačního rozdílu

³ Vyloučení nákladových a výnosových úroků z finanční výpomoci

Finanční výsledek hospodaření	- 423	- 254					- 677
Zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 810	989	- 8	- 5			2 786
Daň	226	188					414
Menšinové podíly	-	-				- 474¹	- 474
Zisk/ztráta za účetní období	1 584	801	- 8	- 5		- 474	1 898
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-					1 898

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení většinový podíl z předakvizičního výsledku hospodaření irské společnosti a menšinového podílu z výsledku hospodaření české společnosti

Konsolidace plnou metodou – 2. rok

Postup výpočtu KÚZ za pomoci plné metody v druhém roce konsolidace je téměř totožný jako v roce prvním, rozdílem je, že se zde již do většinových podílů nezahrnuje podíl na výsledku hospodaření běžného účetního období dceřiné společnosti a že většinové podíly na vybraných položkách vlastního kapitálu dceřiné společnosti se místo nového výpočtu dle aktuální rozvahy přenáší z KÚZ prvního roku konsolidace.

Podíl mateřské společnosti na vlastním kapitálu dceřiné společnosti zůstal v druhém roce konsolidace stejný ve výši 70 %. Společnost zároveň nenakoupila žádný další podíl, což znamená, že výše konsolidačního rozdílu se nemění a zůstává pouze snižená o odpis z prvního konsolidačního roku a že hodnota vyloučeného dlouhodobého finančního majetku zůstává také stejná.

Společnosti mezi sebou během druhého roku vyřešili všechny vzájemné vztahy, které se promítli do KÚZ prvního roku, avšak na konci účetního druhého konsolidačního období vykazují společnosti následující nové vzájemné transakce:

- česká společnost prodala irské společnosti hotové výrobky ve výši 25 tis. EUR, přičemž výrobní cena výrobků činila 20 tis. EUR, irská společnost tyto výrobky do konce roku neprodala a evidovala je na svém skladě,
- irská společnost eviduje vůči české společnosti pohledávky z obchodních vztahů ve výši 165 tis. EUR.

Tabulka 59: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v druhém roce

Transakce	Částka (v tis. EUR)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 25	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 20	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 5	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Pohledávky	165	(-) pohledávky	(-) závazky	-

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 60: Aktiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - plná metoda

Položky	Irsko	ČR	VP 70 %	MP 30 %	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	38 599	23 159	- 3 365		- 14	- 5	- 165	58 209
Dlouhodobý majetek	20 828	12 496	- 3 365		- 14			29 945
Nehmotný majetek	972	583						1 555
Hmotný majetek	15 559	9 335						24 894
Finanční majetek	4 297	2 578	- 3 500 ¹					3 375
Kladný goodwill	-	-	135 ²		- 14 ²			121
Oběžná aktiva	17 771	10 663				- 5	- 165	28 264
Zásoby	5 518	3 311				- 5 ³		8 824
Dlužníci	9 963	5 978					- 165	15 776
Dlouhodobý dlužníci	2	1						3
Krátkodobý dlužníci	9 961	5 977					- 165 ⁴	15 773
Investice	0	0						0
Hotovost v bance a na ruce	2 290	1 374						3 664

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží česká mateřská společnost

² ZC konsolidačního rozdílu a jeho odpis ve 2. roce

³ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem výrobků

⁴ Vyloučení pohledávky z obchodních vztahů mezi matkou a dcerou

Tabulka 61: Pasiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - plná metoda

Položky	Irsko	ČR	VP 70 %	MP 30 %	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	38 599	23 159	- 3 365	0	- 14	- 5	- 165	58 209
Kapitál a rezervy	10 224	5 985	- 3 365	- 1 796	- 14	- 5		11 029
Vyžádaný základní kapitál	1 000	500	- 350 ¹	- 150 ²				1 000
Emisní ážio	963	578	- 339 ¹	- 173 ²				1 029
Rezerva z přecenění	0	0	0	0				0
Ostatní rezervy	0	0	0	0				0
Nerozdělený zisk	6 860	4 195	- 2 676 ³	- 1 259 ²				7 120
Výkaz zisků a ztrát	1 401	712		- 214 ²	- 14 ⁴	- 5 ⁵		1 880
Rezervy na závazky	261	155						416
Menšinové podíly	-	-		1 796⁶				1 796
Věřitelé	28 114	17 019					- 165	44 968
Dlouhodobý věřitelé	16 035	9 621						25 656
Krátkodobý věřitelé	12 079	7 398					- 165 ⁷	19 312

¹ Vyloučení většinových podílů vybraných položek vlastního kapitálu vyčísleného v 1. roce konsolidace

² Vyloučení menšinových podílů položek vlastního kapitálu

³ Vyloučení většinového podílu VH minulých let z 1. roku konsolidace (VH min. let 1. roku + VH běž. ob. 1. roku + odpis konsolidačního rozdílu 1. roku)

⁴ Odpis konsolidačního rozdílu

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem výrobků

⁶ Podíly na vlastním kapitálu české společnosti, které připadají na její menšinové vlastníky

⁷ Vyloučení závazku z obchodních vztahů mezi matkou a dcerou

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 62: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - plná metoda

Položky	Irsko	ČR	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby	47 410	28 446		- 25 ¹	75 831
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	12	7			19
Aktivovaná vlastní práce	0	0			0
Ostatní provozní výnosy	1 042	625			1 667
Suroviny a spotřební materiál	37 345	22 490		- 20 ¹	59 815
Mzdové náklady	5 607	3 365			8 972
Mzdy a platy	4 987	2 228			7 215
Náklady na sociální pojištění	620	1 137			1 757
Odpisy a ostatní částky odepsaného DHM a DNM	1 249	750			1 999
Mimořádné částky odepsané z OA	130	77			207
Ostatní provozní náklady	2 135	1 279			3 414
Odpis goodwillu	-	-	- 14 ²		- 14
Provozní výsledek hospodaření	1 974	1 103	- 14	- 5	3 058
Finanční výnosy	558	335			893
Finanční náklady	931	559			1 490
Finanční výsledek hospodaření	- 373	- 224			- 597

¹ Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaných výrobků mezi matkou a dcerou

² Odpis konsolidačního rozdílu

Zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 601	879	- 14	- 5		2 461
Daň	200	167				367
Menšinové podíly	-	-			- 214¹	- 214
Zisk/ztráta za účetní období	1 401	712	- 14	- 5		1 880
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-				1 880

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení menšinového podílu na VH běž. ob. v 2. roce konsolidace

2.3.2 Poměrná metoda

Irská společnost nakoupila dne 1. 6. běžného roku cenné papíry české společnosti v hodnotě 2 000 tis. EUR. Tyto cenné papíry představují 40 % podíl na základním kapitálu české společnosti, kterou ovládá pod společným vlivem spolu s jinou českou společností, a zároveň je tento podíl od začátku pořízení těchto cenných papírů využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 40 %. Tímto jsou tedy splněny podmínky společného vlivu a konsolidovaná účetní závěrka bude tedy sestavena za pomoci poměrné metody. V námi sledovaných obdobích 2021 a 2022 nevyplácela česká společnost žádné dividendy a výsledek hospodaření běžného účetního období byl po schválení valnou hromadou přesunut do výsledku hospodaření minulých let. Irská společnost nebyla schopna spolehlivě odhadnout dobu životnosti vzniklého goodwillu, a proto se doba odepisování stanovila na 10 let.

Na konci účetního období prvního konsolidačního roku vykazovaly společnosti následující vzájemné transakce:

- česká společnost nakoupila od irské společnosti zásoby zboží ve výši 15 tis. EUR, výrobní cena tohoto zboží činila u irské společnosti 12 tis. EUR, česká společnost toto zboží do konce roku neprodala a stále jej evidovala na svém skladě,
- česká společnost poskytla irské společnosti krátkodobou finanční výpomoc ve výši 80 tis. EUR, ze které jí následovně vznikla pohledávka za úroky v hodnotě 3 tis. EUR.

Konsolidace poměrnou metodou – 1. rok

Postup konsolidace poměrnou metodou je následující:

1. Prvním a výchozím krokem je stejně jako u plné metody sjednocení individuálních výkazů společností, které vstupují do konsolidace a převedení těchto výkazů na domácí měnu, tedy měnu konsolidující účetní jednotky.

2. Druhým krokem je vyčíslení goodwillu a výše jeho odpisu. Jak již bylo výše zmíněno, konsolidující společnost bude goodwill odepisovat po dobu 10 let. V následující tabulce je tento goodwill a jeho odpis vypočten.

Tabulka 63: Výpočet goodwillu a jeho odpisu - poměrná metoda - Irsko

Výpočet goodwillu a jeho odpisu	
Datum akvizice	1. 6. 2021
Vlastnický podíl	40 %
Účetní hodnota cenných papírů	2 000 tis. EUR
Doba odepisování konsolidačního rozdílu	10 let
VH za běžné účetní období – česká společnost	801 tis. EUR
VH předakviziční	$801/12 * 5 = 334$ tis. EUR
VH postakviziční	$801/12 * 7 = 467$ tis. EUR
VK ke dni konsolidace – česká společnost	$500 + 485 + 3\,477 + 334 = 4\,796$ tis. EUR
Podíl irské společnosti na VK	$4\,796 * 0,4 = 1\,918$ tis. EUR
Goodwill	$2\,000 - 1\,918 = 82$ tis. EUR
Odpis v roce akvizice	$8/12 * 7 = 5$ tis. EUR
Odpis v dalších letech	$82/10 = 8$ tis. EUR

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Goodwill vyšel v kladných hodnotách, což znamená, že se jedná o kladný goodwill. Ten se bude propisovat do aktiv společnosti do položky kladný goodwill, tato položka se pak bude každoročně snižovat o jeho odpis až do doby, kdy bude plně odepsán. Tento odpis se bude také promítat do výsledku hospodaření běžného období, který bude snižovat.

3. Přepočet položek účetních výkazů české společnosti ve výši podílu irské společnosti na jejich cenných papírech, tj. ve výši 40 %.

4. Vyloučení cenných papírů české společnosti, které jsou drženy irskou společností. Z dlouhodobého majetku české společnosti je třeba vyloučit cenné papíry, prostřednictvím kterých dne 1. 6. získala 40% vlastnický podíl na české společnosti v hodnotě 2 000 tis. EUR.

5. Vyloučení vlastního kapitálu české společnosti, a to ve výši 40 %, tj. ve výši vlastnického podílu irské společnosti na cenných papírech české společnosti.

6. Úprava výsledku hospodaření běžného účetního období o podíl konsolidující irské společnosti na předakvizičním výsledku hospodaření spoluovládané české společnosti.

7. Předposledním krokem je vyloučení vzájemných transakcí, které mezi podniky proběhly a které mají dopad na položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. V následující tabulce je zobrazen přehled uskutečněných mezipodnikových transakcí spolu s určením, jaký mají tyto konkrétní transakce vliv na účetní výkazy.

Tabulka 64: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce - poměrná metoda - Irsko

Transakce	Částka (v tis. EUR)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 15	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 12	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 3	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Krátkodobá finanční výpomoc	půjčka = 80	(-) pohledávky	(-) závazky	-
	úrok = 3	(-) pohledávky	(-) závazky	(-) finanční výnosy (-) finanční náklady

(Zdroj: Vlastní zpracování)

8. Posledním krokem je zpětná kontrola. V tomto kroku zkontrolujeme zda součet konsolidovaných aktiv odpovídá součtu konsolidovaných pasiv a zda výsledek hospodaření běžného účetního období z rozvahy souhlasí s výsledkem z výkazu zisků a ztrát. Tato vzájemná kontrola je v tabulkách, ve kterých se konsolidace počítá červeně zvýrazněna.

Tabulka 65: Aktiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - poměrná metoda

Položky	Irsko	ČR	40 % ČR ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	35 342	21 301	8 521	- 1 918	- 5	- 83	- 3	41 854
Dlouhodobý majetek	19 204	11 570	4 628	- 1 918	- 5			21 909
Nehmotný majetek	867	544	218					1 085
Hmotný majetek	14 372	8 647	3 458					17 830
Finanční majetek	3 965	2 379	952	- 2 000 ²				2 917
Kladný goodwill	-	-	-	82 ³	- 5 ³			77
Oběžná aktiva	16 138	9 731	3 893			- 83	- 3	19 945
Zásoby	5 003	3 002	1 201			- 3 ⁴		6 201
Dlužníci	9 114	5 468	2 187			- 80	- 3	11 218
Dlouhodobý dlužníci	2	1	0,4					2,4
Krátkodobý dlužníci	9 112	5 467	2 186,6			- 80 ⁵	- 3 ⁵	11 215,6
Investice	0	0	0					0
Hotovost v bance a na ruce	2 021	1 261	505					2 526

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Přepočtení položek aktiv české společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží irská mateřská společnost

³ Goodwill a jeho odpis

⁴ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob zboží

⁵ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení pohledávky za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 66: Pasiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - poměrná metoda

Položky	Irsko	ČR	40 % ČR ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	35 342	21 301	8 521	- 1 918	- 5	- 83	- 3	41 854
Kapitál a rezervy	9 013	5 263	2 105	- 1 918	- 5	- 3		9 191
Vyžádaný základní kapitál	1 000	500	200	- 200 ²				1 000
Emisní ážio	808	485	194	- 194 ²				808
Rezerva z přecenění	0	0	0	0				0
Ostatní rezervy	0	0	0	0				0
Nerozdělený zisk	5 621	3 477	1 391	- 1 391 ²				5 621
Výkaz zisků a ztrát	1 584	801	320	- 133 ³	- 5 ⁴	- 3 ⁵		1 763
Rezervy na závazky	195	117	47					242
Věřitelé	26 134	15 921	6 369			- 80	- 3	32 420
Dlouhodobý věřitelé	14 343	8 847	3 539					17 882
Krátkodobý věřitelé	11 791	7 074	2 830			- 80 ⁶	- 3 ⁶	14 538

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Přepočítání položek pasiv české společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení 40 % podílu na vlastním kapitálu české společnosti

³ Vyloučení 40 % podílu na předakvizičním výsledku hospodaření české společnosti

⁴ Odpis goodwillu

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob zboží

⁶ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení závazku za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 67: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - poměrná metoda

Položky	Irsko	ČR	40 % ČR ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby	50 302	30 181	12 072			- 15 ²	62 359
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	13	8	3				16
Aktivovaná vlastní práce	0	0	0				0
Ostatní provozní výnosy	799	479	192				991
Suroviny a spotřební materiál	39 804	23 979	9 592			- 12 ²	49 384
Mzdové náklady	6 005	3 602	1 441				7 446
Mzdy a platy	5 341	2 385	954				6 295
Náklady na sociální pojištění	664	1 217	487				1 151
Odpisy a ostatní částky odepsaného DHM a DNM	1 269	762	305				1 574
Mimořádné částky odepsané z OA	123	73	29				152
Ostatní provozní náklady	1 654	993	397				2 051
Odpis goodwillu	-	-	-		-5		- 5
Provozní výsledek hospodaření	2 233	1 243	497		- 5	- 3	2 722
Finanční výnosy	613	368	147			- 3 ³	757
Finanční náklady	1 036	622	249			- 3 ³	1 282
Finanční výsledek hospodaření	- 423	- 254	- 102				- 525

¹ Přepočítání položek výkazu zisků a ztrát české společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaného zboží mezi společnostmi

³ Vyloučení nákladových a výnosových úroků z finanční výpomoci

Zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 810	989	395		- 5	- 3	2 197
Daň	226	188	75				301
Podíl na předakvizičním VH	-	-	-	- 133			- 133
Zisk/ztráta za účetní období	1 584	801	320		- 5	- 3	1 763
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-	-				1 763

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Konsolidace poměrnou metodou – 2. rok

Postup výpočtu KÚZ za pomoci poměrné metody v druhém roce konsolidace je téměř totožný jako v roce prvním, rozdílem je, že se zde již nevylučuje podíl na výsledku hospodaření běžného účetního období české společnosti a že se u vybraných položek vlastního kapitálu české společnosti nevylučuje nově vypočtený podíl, ale podíl, který byl vypočten v 1. roce konsolidace.

Podíl mateřské společnosti na vlastním kapitálu dceřiné společnosti zůstal v druhém roce konsolidace stejný ve výši 40 %. Společnost zároveň nenakoupila žádný další podíl, což znamená, že výše goodwillu se nemění a zůstává pouze snížená o odpis z prvního konsolidačního roku a že hodnota vyloučeného dlouhodobého finančního majetku zůstává také stejná.

Společnosti mezi sebou během druhého roku vyřešili všechny vzájemné vztahy, které se promítli do KÚZ prvního roku, avšak na konci účetního druhého konsolidačního období vykazují společnosti následující nové vzájemné transakce:

- česká společnost prodala irské společnosti materiál ve výši 25 tis. EUR, přičemž výrobní cena činila 20 tis. EUR, irská společnost tento materiál do konce roku neprodala a evidovala je na svém skladě,
- česká společnost eviduje vůči irské společnosti pohledávky z obchodních vztahů ve výši 100 tis. EUR.

Tabulka 68: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v druhém roce - poměrná metoda Irsko

Transakce	Částka (v tis. EUR)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 25	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 20	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 5	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Pohledávky	100	(-) pohledávky	(-) závazky	-

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 69: Aktiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - poměrná metoda

Položky	Irsko	ČR	40 % ČR ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	38 599	23 159	9 264	- 1 923	- 8	- 5	- 100	45 827
Dlouhodobý majetek	20 828	12 496	4 998	- 1 923	- 8			23 895
Nehmotný majetek	972	583	233					1 205
Hmotný majetek	15 559	9 335	3 734					19 293
Finanční majetek	4 297	2 578	1 031	- 2 000 ²				3 328
Kladný goodwill	-	-	-	77 ³	- 8 ³			69
Oběžná aktiva	17 771	10 663	4 266			- 5	- 100	21 932
Zásoby	5 518	3 311	1 325			- 5 ⁴		6 838
Dlužníci	9 963	5 978	2 391				- 100	12 254
Dlouhodobý dlužníci	2	1	0,4					2,4
Krátkodobý dlužníci	9 961	5 977	2 390,6				- 100 ⁵	12 251,6
Investice	0	0	0					0
Hotovost v bance a na ruce	2 290	1 374	550					2 840

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Přepočtení položek aktiv české společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží irská mateřská společnost

³ Goodwill a jeho odpis

⁴ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob materiálu

⁵ Vyloučení pohledávky z obchodních vztahů mezi společnostmi

Tabulka 70: Pasiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - poměrná metoda

Položky	Irsko	ČR	40 % ČR ¹	Vyloučení	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	38 599	23 159	9 264	- 1 923	- 8	- 5	- 100	45 827
Kapitál a rezervy	10 224	5 985	2 394	- 1 923	- 8	- 5		10 680
Vyžádaný základní kapitál	1 000	500	200	- 200 ²				1 000
Emisní ážio	963	578	231	- 194 ²				1 000
Rezerva z přecenění	0	0	0	0				0
Ostatní rezervy	0	0	0	0				0
Nerozdělený zisk	6 860	4 195	1 678	- 1 529 ³				7 007
Výkaz zisků a ztrát	1 401	712	285		- 8 ⁴	- 5 ⁵		1 673
Rezervy na závazky	261	155	62					323
Věřitelé	28 114	17 019	6 808				- 100	34 822
Dlouhodobý věřitelé	16 035	9 621	3 848					19 883
Krátkodobý věřitelé	12 079	7 398	2 960				- 100 ⁶	14 939

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Přepočítání položek pasiv české společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení 40% podílů u vybraných položek vlastního kapitálu vyčísleného v 1. roce konsolidace

³ Vyloučení 40% podílu VH minulých let z 1. roku konsolidace (VH min. let 1. roku + předakviziční VH běž. ob. 1. roku + odpis konsolidačního rozdílu 1. roku)

⁴ Odpis goodwillu

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob materiálu

⁶ Vyloučení závazku z obchodních vztahů mezi společnostmi

Tabulka 71: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - poměrná metoda

Položky	Irsko	ČR	40 % ČR ¹	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby	47 410	28 446	11 379		- 25²	58 764
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	12	7	3			15
Aktivovaná vlastní práce	0	0	0			0
Ostatní provozní výnosy	1 042	625	250			1 292
Suroviny a spotřební materiál	37 345	22 490	8 996		- 20²	46 321
Mzdové náklady	5 607	3 365	1 346			6 953
Mzdy a platy	4 987	2 228	891			5 878
Náklady na sociální pojištění	620	1 137	455			1 075
Odpisy a ostatní částky odepsaného DHM a DNM	1 249	750	300			1 549
Mimořádné částky odepsané z OA	130	77	31			161
Ostatní provozní náklady	2 135	1 279	512			2 647
Odpis goodwillu	-	-	-	- 8		- 8
Provozní výsledek hospodaření	1 974	1 103	441	- 8³	- 5	2 402
Finanční výnosy	558	335	134			692
Finanční náklady	931	559	223			1 154
Finanční výsledek hospodaření	- 373	- 224	- 89			- 462
Zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 601	879	352	- 8	- 5	1 940

¹ Přepočítání položek výkazu zisků a ztrát české společnosti ve výši 40% podílu

² Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaného zboží mezi společnostmi

³ Odpis goodwillu

Daň	200	167	67			267
VH za účetní období	1 401	712	285	- 8	-5	1 673
Zisk/ztráta za účetní období	-	-	-			1 673

(Zdroj: Vlastní zpracování)

2.3.3 Ekvivalenční metoda

Irská společnost nakoupila dne 1. 6. běžného roku cenné papíry české společnosti v hodnotě 1 500 tis. EUR. Tyto cenné papíry představují 30 % podíl na základním kapitálu české společnosti, tento podíl je zároveň od začátku pořízení těchto cenných papírů využíván k uplatňování hlasovacích práv ve výši 30 %. Tímto jsou tedy splněny podmínky podstatného vlivu a konsolidovaná účetní závěrka bude tedy sestavena za pomoci ekvivalenční metody. V námi sledovaných obdobích 2021 a 2022 nevyplácela česká společnost žádné dividendy a výsledek hospodaření běžného účetního období byl po schválení valnou hromadou přesunut do výsledku hospodaření minulých let. Irská společnost nebyla schopna spolehlivě odhadnout dobu životnosti vzniklého goodwillu, a proto se doba odepisování stanovila na 10 let.

Na konci účetního období prvního konsolidačního roku vykazovaly společnosti následující vzájemnou transakci:

- česká společnost poskytla irské společnosti krátkodobou finanční výpomoc ve výši 150 tis. EUR, ze které jí následovně vznikla pohledávka za úroky v hodnotě 7 tis. EUR.

Konsolidace ekvivalenční metodou – 1. rok

Postup konsolidace ekvivalenční metodou je následující:

1. Prvním a výchozím krokem je stejně jako předchozích dvou metod sjednocení individuálních výkazů společností, které vstupují do konsolidace a převedení těchto výkazů na domácí měnu, tedy měnu konsolidující účetní jednotky.
2. Druhým krokem je vyčíslení goodwillu a výše jeho odpisu. Jak již bylo výše zmíněno, konsolidující společnost bude goodwill odepisovat po dobu 10 let. V následující tabulce je tento goodwill a jeho odpis vypočten.

Tabulka 72: Výpočet goodwillu a jeho odpisu - ekvivalenční metoda - Irsko

Výpočet goodwillu a jeho odpisu	
Datum akvizice	1. 6. 2021
Vlastnický podíl	30 %
Účetní hodnota cenných papírů	1 500 tis. EUR
Doba odepisování konsolidačního rozdílu	10 let
VH za běžné účetní období – česká společnost	801 tis. EUR
VH předakviziční	$801/12 * 5 = 334$ tis. EUR
VH postakviziční	$801/12 * 7 = 467$ tis. EUR
VK ke dni konsolidace – české společnosti	$500 + 485 + 3\,477 + 334 = 4\,796$ tis. EUR
Podíl irské společnosti na VK	$4\,796 * 0,3 = 1\,439$ tis. EUR
Goodwill	$1\,500 - 1\,439 = 61$ tis. EUR
Odpis v roce akvizice	$6/12 * 7 = 4$ tis. EUR
Odpis v dalších letech	$61/10 = 6$ tis. EUR

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Goodwill vyšel v kladných hodnotách, což znamená, že se jedná o kladný goodwill. Ten se bude propisovat do aktiv společnosti do položky kladný goodwill, tato položka se pak bude každoročně snižovat o jeho odpis až do doby, kdy bude plně odepsán. Tento odpis se bude také promítat do výsledku hospodaření běžného období, který bude snižovat.

3. Výpočet položky Podíly v přidružených podnicích, tato položka vyjadřuje podíl irské společnosti na vlastním kapitálu přidruženého podniku a je potřeba ji zaznamenat do aktiv KÚZ.

Tabulka 73: Výpočet položky Podíly v přidružených podnicích – 1. rok

Výpočet podílů v přidružených podnicích	
Vlastní kapitál české společnosti	5 263 tis. EUR
Vlastnický podíl	30 %
Hodnota Podílů v přidružených podnicích	5 263 * 0,3 = 1 579 tis. EUR

(Zdroj: Vlastní zpracování)

4. Vyloučení položky Výnosy z podílů v přidružených podnicích, tato položka se v 1. roce vypočte z postakvizičního výsledku hospodaření.

Tabulka 74: Výpočet položky Výnosy z podílů v přidružených podnicích – 1. rok

Výpočet výnosů z podílů v přidružených podnicích	
Postakviziční VH irské společnosti	467 tis. EUR
Vlastnický podíl	30 %
Výnosy z podílů v přidružených podnicích	467 * 0,3 = 140 tis. EUR

(Zdroj: Vlastní zpracování)

5. Vyloučení cenných papírů české společnosti, které jsou drženy irskou společností. Z dlouhodobého majetku irské společnosti je třeba vyloučit cenné papíry, prostřednictvím kterých dne 1. 6. získala 30% vlastnický podíl na české společnosti v hodnotě 1 500 tis. EUR.

6. Předposledním krokem je vyloučení vzájemných transakcí, které mezi podniky proběhly a které mají dopad na položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. V následující tabulce je zobrazen přehled uskutečněných mezipodnikových transakcí spolu s určením, jaký mají tyto konkrétní transakce vliv na účetní výkazy.

Tabulka 75: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce - ekvivalenční metoda - Irsko

Transakce	Částka (v tis. EUR)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Krátkodobá finanční výpomoc	půjčka = 150	(-) pohledávky	(-) závazky	-
	úrok = 7	(-) pohledávky	(-) závazky	(-) finanční výnosy (-) finanční náklady

(Zdroj: Vlastní zpracování)

8. Posledním krokem je opět jako u předchozích metod zpětná kontrola. V tomto kroku zkontrolujeme zda součet konsolidovaných aktiv odpovídá součtu konsolidovaných pasiv a zda výsledek hospodaření běžného účetního období z rozvahy souhlasí s výsledkem z výkazu zisků a ztrát. Tato vzájemná kontrola je v tabulkách, ve kterých se konsolidace počítá červeně zvýrazněna.

Tabulka 76: Aktiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda

Položky	Irsko	ČR	30 % ČR	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	35 342	21 301	140	- 4	- 150	- 7	35 321
Dlouhodobý majetek	19 204	11 570	140	- 4			19 340
Nehmotný majetek	867	544					867
Hmotný majetek	14 372	8 647					14 372
Finanční majetek	3 965	2 379	- 1 500 ¹				2 465
Kladný goodwill	-	-	61 ²	- 4 ²			57
Podíly v přidružených podnicích	-	-	1 579 ³				1 579
Oběžná aktiva	16 138	9 731			- 150	- 7	15 981
Zásoby	5 003	3 002					5 003
Dlužníci	9 114	5 468			- 150	- 7	8 957
Dlouhodobý dlužníci	2	1					2
Krátkodobý dlužníci	9 112	5 467			- 150 ⁴	- 7 ⁴	8 955
Investice	0	0					0
Hotovost v bance a na ruce	2 021	1 261					2 021

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží irská mateřská společnost

² Goodwill a jeho odpis

³ Položka Podíly v přidružených podnicích (vypočteno výše)

⁴ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení pohledávky za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 77: Pasiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda

Položky	Irsko	ČR	30 % ČR	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	35 342	21 410	140	- 4	- 150	- 7	35 321
Kapitál a rezervy	9 013	5 263	140	- 4			9 149
Vyžádaný základní kapitál	1 000	500					1 000
Emisní ážio	808	485					808
Rezerva z přecenění	0	0					0
Ostatní rezervy	0	0					0
Nerozdělený zisk	5 621	3 477					5 621
Výkaz zisků a ztrát	1 584	801	140 ¹	- 4 ²			1 720
Rezervy na závazky	195	117					195
Věřitelé	26 134	15 921			- 150	- 7	25 977
Dlouhodobý věřitelé	14 343	8 847					14 343
Krátkodobý věřitelé	11 791	7 074			- 150 ³	- 7 ³	11 634

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Výnosy z podílů v přidružených podnicích (vypočteno výše)

² Odpis goodwillu

³ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení závazku za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 78: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda

Položky	Irsko	ČR	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby	50 302	30 181			50 302
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	13	8			13
Aktivovaná vlastní práce	0	0			0
Ostatní provozní výnosy	799	479			799
Suroviny a spotřební materiál	39 804	23 979			39 804
Mzdové náklady	6 005	3 602			6 005
Mzdy a platy	5 341	2 385			5 341
Náklady na sociální pojištění	664	1 217			664
Odpisy a ostatní částky odepsaného DHM a DNM	799	479			799
Mimořádné částky odepsané z OA	799	479			799
Ostatní provozní náklady	1 654	993			1 654
Odpis goodwillu	-	-	- 4¹		- 4
Provozní výsledek hospodaření	2 233	1 243	- 4		2 229
Finanční výnosy	613	368		- 7²	606
Finanční náklady	1 036	622		- 7²	1 029
Výnosy z podílů v přidružených podnicích				140³	140

¹ Odpis goodwillu

² Vyloučení nákladových a výnosových úroků z finanční výpomoci

³ Položka Výnosy z podílů v přidružených podnicích (vypočteno výše)

Finanční výsledek hospodaření	- 423	- 254		140	- 283
Zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 810	989	- 4		1 946
Daň	226	188			226
Zisk/ztráta za účetní období	1 584	801	- 4		1 720
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-			1 720

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Konsolidace ekvivalenční metodou – 2. rok

Postup výpočtu KÚZ za pomoci poměrné metody v druhém roce konsolidace je téměř totožný jako v roce prvním, rozdílem je, že musí znovu vypočítat položky Podíly v přidružených podnicích a Výnosy z podílů v přidružených podnicích z údajů z rozvahy druhého roku. Výnosy z podílů v přidružených podnicích prvního roku se v rozvaze připočtou k hodnotě druhého roku. V následujících tabulkách jsou uvedeny nové výpočty těchto položek.

Tabulka 79: Výpočet položky Podíly v přidružených podnicích – 2. rok

Výpočet podílů v přidružených podnicích	
Podíly v přidružených podnicích v 1. roce	1 579 tis. EUR
VH běžného období české společnosti ve 2. roce	712 tis. EUR
Vlastnický podíl	30 %
Hodnota podílů v přidružených podnicích	$1\,579 + (712 * 0,3) = 1\,793$ tis. EUR

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 80: Výpočet položky Výnosy z podílů v přidružených podnicích – 2. rok

Výpočet výnosů z podílů v přidružených podnicích	
VH běžného období české společnosti ve 2. roce	712 tis. EUR
Vlastnický podíl	30 %
Výnosy z podílů v přidružených podnicích	$712 * 0,3 = 214$ tis. EUR

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Podíl irské společnosti na vlastním kapitálu české společnosti zůstal v druhém roce konsolidace stejný ve výši 30 %. Společnost zároveň nenakoupila žádný další podíl, což znamená, že výše goodwillu se nemění a zůstává pouze snižená o odpis z prvního konsolidačního roku a že hodnota vyloučeného dlouhodobého finančního majetku zůstává také stejná.

Společnosti mezi sebou během druhého roku vyřešili všechny vzájemné vztahy, které se promítli do KÚZ prvního roku, avšak na konci účetního druhého konsolidačního období vykazují společnosti následující nové vzájemné transakce:

- česká společnost nakoupila od irské společnosti zásoby zboží ve výši 30 tis. EUR, výrobní cena tohoto zboží činila u irské společnosti 22 tis. EUR, česká společnost toto zboží do konce roku neprodala a stále jej evidovala na svém skladě,
- česká společnost poskytla irské společnosti krátkodobou finanční výpomoc ve výši 35 tis. EUR, ze které jí následovně vznikla pohledávka za úroky v hodnotě 2 tis. EUR.

Tabulka 81: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy ve druhém roce - ekvivalenční metoda - Irsko

Transakce	Částka (v tis. EUR)	Vliv na rozvahu		Vliv na VZZ
		Aktiva	Pasiva	
Zásoby	prodejní cena = 30	-	-	(-) tržby za prodej zboží
	výrobní cena = 22	-	-	(-) výrobní spotřeba
	rozdíl = 8	(-) zásoby	(-) VH běžného období	-
Krátkodobá finanční výpomoc	půjčka = 35	(-) pohledávky	(-) závazky	-
	úrok = 2	(-) pohledávky	(-) závazky	(-) finanční výnosy (-) finanční náklady

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 82: Aktiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda

Položky	Irsko	ČR	30 % ČR	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Aktiva celkem	38 599	23 159	350	- 6	- 43	- 2	38 898
Dlouhodobý majetek	20 828	12 496	350	- 6			21 172
Nehmotný majetek	972	583					972
Hmotný majetek	15 559	9 335					15 559
Finanční majetek	4 297	2 578	- 1 500 ¹				2 797
Kladný goodwill	-	-	57 ²	- 6 ²			51
Podíly v přidružených podnicích	-	-	1 793 ³				1 793
Oběžná aktiva	17 771	10 663			- 43	- 2	17 726
Zásoby	5 518	3 311			- 8 ⁴		5 510
Dlužníci	9 963	5 978			- 35	- 2	9 926
Dlouhodobý dlužníci	2	1					2
Krátkodobý dlužníci	9 961	5 977			- 35 ⁵	- 2 ⁵	9 924
Investice	0	0					0
Hotovost v bance a na ruce	2 290	1 374					2 290

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Vyloučení účetní hodnoty cenných papírů, které drží irská mateřská společnost

² Goodwill a jeho odpis

³ Položka Podíly v přidružených podnicích (vypočteno výše)

⁴ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob materiálu

⁵ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení pohledávky za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 83: Pasiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda

Položky	Irsko	ČR	30 % ČR	Odpis KR	Vylučování		Konsolidace
Pasiva celkem	38 599	23 159	354	- 10	- 43	- 2	38 898
Kapitál a rezervy	10 224	5 985	354	- 10	-8		10 560
Vyžádaný základní kapitál	1 000	500					1 000
Emisní ážio	963	578					963
Rezerva z přecenění	0	0					0
Ostatní rezervy	0	0					0
Nerozdělený zisk	6 860	4 195	140 ¹	- 4 ²			6 996
Výkaz zisků a ztrát	1 401	712	214 ³	- 6 ⁴	- 8 ⁵		1 601
Rezervy na závazky	261	155					261
Věřitelé	28 114	17 019			- 35	-2	28 077
Dlouhodobý věřitelé	16 035	9 621					16 035
Krátkodobý věřitelé	12 079	7 398			- 35 ⁶	- 2 ⁵	12 042

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Položka Výnosy z podílů v přidružených podnicích z 1 .roku

² Odpis goodwillu 1. roku

³ Položka Výnosy z podílů v přidružených podnicích (vypočteno výše)

⁴ Odpis goodwillu 2. roku

⁵ Vyloučení zisku vzniklého vnitropodnikovým prodejem zásob materiálu

⁶ Vyloučení krátkodobé finanční výpomoci a zároveň vyloučení závazku za úroky, které z výpomoci vznikly

Tabulka 84: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda

Položky	Irsko	ČR	Odpis KR	Vylučování	Konsolidace
Tržby	47 410	28 446		- 30¹	47 380
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	12	7			12
Aktivovaná vlastní práce	0	0			0
Ostatní provozní výnosy	1 042	625			1 042
Suroviny a spotřební materiál	37 345	22 490		- 22¹	37 323
Mzdové náklady	5 607	3 365			5 607
Mzdy a platy	4 987	2 228			4 987
Náklady na sociální pojištění	620	1 137			620
Odpisy a ostatní částky odepsaného DHM a DNM	1 249	750			1 249
Mimořádné částky odepsané z oběžných aktiv	130	77			130
Ostatní provozní náklady	2 135	1 279			2 135
Odpis goodwillu	-	-	- 6²		- 6
Provozní výsledek hospodaření	1 974	1 103	- 6	- 8	1 960
Finanční výnosy	558	335		- 2³	556
Finanční náklady	931	559		- 2³	929

¹ Vyloučení prodejní a výrobní ceny prodaného zboží mezi společnostmi

² Odpis goodwillu

³ Vyloučení nákladových a výnosových úroků z finanční výpomoci

Výnosy z podílů v přidružených podnicích	-	-		214¹	214
Finanční výsledek hospodaření	- 373	- 224		214	- 159
Zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 601	879	- 6	- 8	1 801
Daň	200	167			200
Zisk/ztráta za účetní období	1 401	712	- 6	- 8	1 601
Konsolidovaný VH za běžné období	-	-			1 601

(Zdroj: Vlastní zpracování)

¹ Položka Výnosy z podílů v přidružených podnicích (vypočteno výše)

3 EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ KÚZ

V této kapitole diplomové práce je uvedeno ekonomické zhodnocení provedených konsolidačních účetních závěrek. Jako první je zde provedena finanční analýza dle jednotlivých konsolidačních metod, za jejíž pomoci je následně zhodnocen přínos vlivu mateřské společnosti, jak dle české, tak dle irské legislativy. Následně jsou zde porovnány daňové rozdíly, a to v dani z příjmu právnických osob a je zde také poukázáno na smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Irskem.

3.1 Finanční analýza

Jako první jsou ke stanovení závěrů diplomové práce použity vybrané poměrové ukazatele finanční analýzy (dále jen „FA“) konsolidovaných účetních výkazů, konkrétně analýza likvidity, aktivity, zadluženosti a rentability. Tyto ukazatele, pak budou mezi sebou vzájemně porovnány dle použité konsolidační metody a dle legislativy, podle které byla konsolidovaná účetní závěrka sestavena.

Jelikož při použití plné metody konsolidace vstupují do konsolidované účetní závěrky individuální účetní závěrky obou konsolidovaných společností, měli by být výsledky některých ukazatelů stejné nebo alespoň podobné. U poměrné metody vstupují tyto individuální účetní závěrky do KÚZ ve výši podílu ve spoluovládané společnosti, což znamená, že by tyto výsledky finanční analýzy měly vyjít opět alespoň v podobných hodnotách. U ekvivalenční metody vstupuje do KÚZ primárně účetní závěrka konsolidující účetní jednotky, proto zde při analýze mohou vzniknout větší rozdíly v hodnotách než u analýzy obou předešlých metod konsolidace. Rozdíly, které můžou ve výsledcích FA všech konsolidačních metod vzniknout jsou způsobené především kurzovými rozdíly a odlišnou strukturou účetních výkazů.

Tabulka 85: Ukazatele likvidity - plná metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Okamžitá likvidita	0,19	0,18	0,21	0,19
Pohotová likvidita	1,03	0,95	1,09	1,01
Běžná likvidita	1,50	1,38	1,59	1,46

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 86: Ukazatele likvidity - poměrná metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Okamžitá likvidita	0,19	0,17	0,21	0,19
Pohotová likvidita	1,03	0,95	1,10	1,01
Běžná likvidita	1,49	1,37	1,59	1,47

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 87: Ukazatele likvidity - ekvivalenční metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Okamžitá likvidita	0,19	0,17	0,21	0,19
Pohotová likvidita	1,03	0,94	1,10	1,01
Běžná likvidita	1,49	1,37	1,60	1,47

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Ukazatele likvidity vyšly u všech metod téměř totožně, u vybraných legislativ se hodnoty lehce liší. Je tomu tak, jelikož v pasivech irské rozvahy je do položky Krátkodobé závazky zařazeno časové rozlišení pasiv a v aktivech je do položky Krátkodobé pohledávky zařazeno časové rozlišení aktiv, zatímco v české rozvaze jsou tyto časová rozlišení samostatnými položkami.

Doporučenými hodnotami okamžité likvidity jsou 0,2-0,6, u pohotové likvidity 1-1,5 a u běžné likvidity 1,5-2,5. Fiktivní společnosti se u všech těchto likvidit pohybují kolem nejnižší hranice doporučených hodnot, znamená to, že by společnosti měla věnovat těmto ukazatelům zvýšenou pozornost, jelikož nízká likvidita může vést k neschopnosti platit běžné závazky a následně k bankrotu a k neschopnosti podniku využívat ziskových příležitostí. Česká společnost vychází v těchto ukazatelích lehce výhodněji než ta irská.

Tabulka 88: Ukazatele zadluženosti - plná metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Celková zadluženost	76,03 %	79,35 %	75,02 %	77,97 %
Míra zadluženosti	4,32	4,49	4,01	4,12
Koeficient samofinancování	17,61 %	17,66 %	18,73 %	18,95 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 89: Ukazatele zadluženosti - poměrná metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Celková zadluženost	74,82 %	78,04 %	73,77 %	76,69 %
Míra zadluženosti	3,42	3,55	3,19	3,29
Koeficient samofinancování	21,88 %	21,96 %	23,10 %	23,31 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 90: Ukazatele zadluženosti - ekvivalenční metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Celková zadluženost	71,09 %	74,10 %	69,99 %	72,85 %
Míra zadluženosti	2,76	2,86	2,59	2,68
Koeficient samofinancování	25,76 %	25,90 %	27,04 %	27,15 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Ukazatele zadluženosti vyšly v každé z metod v jiných hodnotách dle toho do jaké míry vstupovaly do KÚZ individuální účetní závěrky, respektive především individuální účetní závěrka podniku, do kterého bylo investováno. Vzniklé rozdíly mezi finanční analýzou různých legislativ opět vznikly z důvodu zařazení časového rozlišení pasiv.

Celková zadluženost by měla být ideálně dle zlatého pravidla financování ve výši 50 %, to však není v praxi pro většinu podniků reálné a podnik by si měl sám zvolit podíl vlastního a cizího kapitálu dle jeho vlastní potřeby. Doporučené hodnoty tohoto ukazatele jsou pak mezi 30-60 %. Společnosti se v tomto ukazateli pohybují kolem 70 %, doporučená hodnota míry zadluženosti se pohybuje těsně pod 1, hodnoty, které jsou nad 1,5, kam spadají i hodnoty těchto společností, se považují za vysokou zadluženost, tyto ukazatele by pak mohli být pro společnost problémem z hlediska získání dalších úvěrů. Koeficient samofinancování má doporučenou hodnotu kolem 40 %. Stejně jako u ukazatelů likvidity i zde česká společnost o něco lépe než ta irská.

Tabulka 91: Ukazatele rentability - plná metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
ROA	6,53 %	6,56 %	5,23 %	5,25 %
ROE	24,80 %	20,35 %	18,70 %	17,05 %
ROS	4,31 %	4,30 %	4,04 %	4,03 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 92: Ukazatele rentability - poměrná metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
ROA	6,47 %	6,50 %	5,22 %	5,24 %
ROE	19,62 %	19,18 %	14,98 %	15,67 %
ROS	4,37 %	4,37 %	4,09 %	4,09 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 93: Ukazatele rentability - ekvivalenční metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
ROA	6,27 %	6,31 %	5,00 %	5,04 %
ROE	15,95 %	18,80 %	12,09 %	15,16 %
ROS	4,43 %	4,43 %	4,13 %	4,14 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Ukazatele ROA a ROS vyšly jak za jednotlivé metody, tak za jednotlivé legislativy ve stejných nebo velice podobných hodnotách. Hodnota ukazatele ROE se liší z důvodu různých sazeb daně z příjmu právnických osob.

Ukazatel ROA by dle doporučených hodnot neměl klesnout pod 5 %, což společnosti splňují. Hodnota ukazatele ROE by se měla pohybovat nad 8 %, u tohoto ukazatele mají společnosti hodnoty vyšší než jsou ty doporučené, což je dobré znamení pro vlastníky nebo akcionáře, protože jimi vložený kapitál má vysokou výnosnost. Ukazatel ROS pak říká, kolik korun zisku připadá na jednu korunu tržeb. U některých ukazatelů zde vychází lépe česká společnost a u některých irská společnost.

Tabulka 94: Ukazatel aktivity - plná metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Obrat celkových aktiv	0,66	0,66	0,77	0,77

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 95: Ukazatel aktivity - poměrná metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Obrat celkových aktiv	0,68	0,67	0,78	0,78

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 96: Ukazatel aktivity - ekvivalenční metoda

Ukazatel	1. rok		2. rok	
	ČR	Irsko	ČR	Irsko
Obrat celkových aktiv	0,71	0,70	0,83	0,82

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Obrat celkových aktiv vyšel za jednotlivé metody i legislativy ve stejných hodnotách. Doporučená hodnota tohoto ukazatele je 1, společnosti se pohybují pod touto hodnotou, což znamená, že by společnosti mohly lépe využívat svá aktiva k dosažení vyšších tržeb.

3.1.1 Shrnutí finanční analýzy

Zhodnotit na základě finanční analýzy poměrových ukazatelů, ve které zemi je pro společnost výhodnější sestavovat konsolidovanou účetní závěrku je velmi složité. Je tomu tak, jelikož zde mohou vzniknout kurzové rozdíly, je zde odlišná doba odepisování konsolidačního rozdílu/goodwillu, také protože jsou v individuálních účetních závěrkách lehké rozdíly ve struktuře a protože u každé konsolidační metody jsou výsledky jinak ovlivňovány individuálními účetními závěrkami společností, které do konsolidace vstupují. U plné metody vstupují do konsolidace individuální účetní závěrky všech společností v plné výši. V případě poměrné metody jsou ukazatele z větší části ovlivněny konsolidující společností, jelikož její účetní závěrka se do KÚZ promítá v plné formě, zatímco individuální účetní závěrka konsolidované společnosti se promítá pouze ve výši podílů vlastněných konsolidující společností. U ekvivalenční metody se do KÚZ promítá individuální účetní závěrka konsolidující společnosti opět v plné výši a výsledky konsolidované společnosti se promítají pouze v Cenných papírech v ekvivalenci/Podílech v přidružených podnicích a ve výsledku hospodaření, z čehož vyplývá, že u této metody budou ovlivňovány pouze ty ukazatele, které obsahují položky vlastního kapitálu a celkových aktiv.

U téměř všech vypočtených ukazatelů finanční analýzy vychází lépe konsolidace na straně české mateřské společnosti, která uplatňuje svůj vliv v irské společnosti. V její prospěch vyšli všechny ukazatele likvidity, zadluženosti i aktivity, pouze u některých ukazatelů rentability vyšli lepší hodnoty pro irskou společnost.

3.2 Zdanění příjmů

Dalším důležitým faktorem pro stanovení závěru diplomové práce je porovnání rozdílů ve zdaňování příjmů právnických osob v České republice a v Irsku. V České republice se daň z příjmů právnických osob řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZodP“), v Irsku je to zákon č. 7/1976, Corporation Tax Act (dále jen „CTA“). Na závěr této podkapitoly bude poukázáno na některé články ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou mají Česká republika a Irsko uzavřenu.

3.2.1 Daň z příjmů právnických osob

V následující tabulce budou zobrazeny rozdíly mezi daní z příjmu právnických osob dle české a dle irské legislativy.

Tabulka 97: Porovnání daně z příjmu právnických osob dle české a irské legislativy

Česká republika	Irsko
Položky zvyšující základ daně	
<ul style="list-style-type: none">• dary• náklady na reprezentaci• sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance po splatnosti• neuhrazené smluvní pokuty, penále a úroky z prodlení• neuhrazené závazky z obchodních vztahů, které jsou více než 30 dnů po splatnosti• daň z příjmů zaplacená v zahraničí	<ul style="list-style-type: none">• dary• náklady na reprezentaci• pokuty, penále, úroky z prodlení• daň z příjmů zaplacená v zahraničí
Položky odčitatelné od základu daně	
<ul style="list-style-type: none">• daňová ztráta lze uplatnit do výše ZD, zbylou část je možné uplatnit v následujících 5 zdaňovacích obdobích• odpočet na podporu výzkumu a vývoje• odpočet na podporu odborného vzdělávání	<ul style="list-style-type: none">• daňová ztráta lze uplatnit do výše ZD, pro uplatnění není časové omezení, ale musí se uplatnit vůči prvním dostupným ziskům• odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Položky snižující základ daně	
<ul style="list-style-type: none"> • bezúplatná plnění minimálně 2 000 Kč, maximálně však 10 % ZD¹ 	<ul style="list-style-type: none"> • bezúplatná plnění minimálně 250 EUR
Sazba daně	
<ul style="list-style-type: none"> • DPPO 19 % 	<ul style="list-style-type: none"> • DPPO 12,5 %
Slevy na dani	
<ul style="list-style-type: none"> • 18 000 Kč na zaměstnance se zdravotním postižením • 60 000 Kč na zaměstnance s těžším zdravotním postižením 	-
Termín pro podání daňového přiznání	
<ul style="list-style-type: none"> • do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období • do 4 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud bylo podáno elektronicky • do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud má subjekt povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem 	<ul style="list-style-type: none"> • do 31. října

(Zdroj: Vlastní zpracování dle 28, 29, 30)

Položky, které zvyšují základ daně jsou v obou zemích velmi podobné. Výjimkou je, že v Irsku nespadá pod tyto položky sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance po splatnosti a neuhrazené závazky z obchodních vztahů, které jsou více než 30 dnů po splatnosti. Další rozdíl je v položce náklady na reprezentaci, kdy se dle české legislativy předmět nepovažuje za reklamní, pokud jeho cena nepřekročí 500 Kč bez DPH a pokud neobsahuje označení nebo logo společnosti. V takovém případě se pak jedná o daňově uznatelný náklad. V Irsku taková výjimka neexistuje (28).

Rozdíly lze nalézt také v položkách odčitatelných od základu daně. U odpočtu daňové ztráty lze v Irsku stejně tak jako v České republice uplatnit ztrátu až do výše daňového

¹ v obdobích končících nejpozději 28. 2. 2023 dovoluje dočasná právní úprava snížení bezúplatného plnění do výše 30 % ze základu daně

základu. Rozdíl je zde v tom, že v Česku lze daňovou ztrátu uplatnit po dobu pěti následujících zdaňovacích období, zatímco v Irsku pro uplatnění neexistuje časové omezení, je však dáno, že se tato ztráta musí uplatnit vůči prvním dostupným ziskům. Dalším rozdílem je, že v Irsku nelze uplatnit odpočet na podporu odborného vzdělávání. Jak v Česku, tak v Irsku lze snížit základ daně o hodnotu bezúplatného plnění, které bylo poskytnuto zákonem stanoveným subjektům na zákonem stanovené účely. V irské legislativě oproti české není stanovena maximální hranice, kterou si může společnost odečíst, avšak je zde stejně jako v ČR stanovena minimální částka bezúplatného plnění, která je oproti té v české legislativě o něco vyšší.

Nejvýznamnějším rozdílem mezi legislativami je samotná sazba daně z příjmů právnických osob. V Irsku činná sazba této daně 12,5 %, zatímco v ČR je tato sazba ve výši 19 %.

Dalším významným rozdílem jsou slevy na dani. Zatímco v České republice si právnické osoby mohou od výsledné daňové povinnosti odečíst slevu ve výši 18 000 Kč na zaměstnance se zdravotním postižením a 60 000 Kč na zaměstnance s těžším zdravotním pojištěním, v Irsku žádné slevy na dani neexistují.

Posledním rozdílem je lhůta pro podání daňového přiznání. V České republice musí právnické osoby podat daňové přiznání do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tedy do 01. 04., v případě, že má subjekt zákonem uloženou povinnost ověřit účetní závěrku auditorem se tato lhůta se prodlužuje a subjekt musí daňové přiznání podat do šesti měsíců od uplynutí zdaňovacího období, tedy do 01. 07., v Irsku musí poplatník podat daňové přiznání do 31. října.

3.2.2 Smlouva o zamezení dvojího zdanění

V této podkapitole jsou rozebrány vybrané části smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“), kterou spolu Česká republika a Irsko podepsali dne 14. listopadu 1995. Tuto smlouvu je důležité zmínit a rozebrat, jelikož má aplikační přednost před tuzemským právem a můžou v ní nastat odchylky od tuzemského práva, například v osvobození od daně nebo v daňových sazbách. Smyslem samotné SZDZ je pak zabránit dvojímu zdanění nebo dvojímu nezdanění příjmů vzniklých na území jednoho ze smluvních států.

Článek 7 – Zisky podniku

Dle SZDZ má právo zdanit zisky podniku jen stát rezidence. Pokud však ve státě zdroje vznikla stálá provozovna a činnost je provozována prostřednictvím této stálé provozovny, pak má právo zdanit zisky podniku i stát zdroje, ale jen v rozsahu, v jakém je lze přičíst k této stálé provozovně (31).

Článek 9 – Sdružené podniky

Tento článek se snaží aplikovat tzv. princip tržního odstupu, který říká, že mezi spojenými osobami by se pro daňové účely měla aplikovat stejná cena, která by byla aplikována mezi osobami nespojenými (31).

Článek 10 – Dividendy

V následující tabulce je uveden postup zdanění dividend v případě, že česká mateřská společnost přijímá dividendy od irské dceřiné společnosti a v případě, že česká dceřina společnost vyplácí dividendy irské mateřské společnosti.

Tabulka 98: Zdanění dividend z pohledu České republiky

Česká mateřská společnost přijímá dividendy od irské dceřiné společnosti	Česká dceřina společnost vyplácí dividendy irské mateřské společnosti
<p>SZDZ – ČR má právo příjem zdanit, jelikož je státem residence</p> <p>ZDP – příjem je možno za určitých podmínek osvobodit od daně</p> <p><u>Podmínky:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • jedná se o obchodní společnost, která: <ul style="list-style-type: none"> má jednu z právních norem a podléhá jedné z daní uvedených v předpisech Evropského společenství je rezidentem EU • má podíl min. 10 % na základním kapitálu irské společnosti • tento podíl drží min. 12 měsíců (lze splnit i dodatečně) • jedná se o skutečného vlastníka dividend <p>Postup zdanění – v DP se příjem vyloučí na ř. 110 a na ř. 40 se vyloučí náklady spojené s držbou tohoto podílu</p> <p>Pokud nesplní podmínky – příjem se zdaní 15% srážkovou daní v rámci samostatného daňového základu v DP na ř. 331</p>	<p>SZDZ – ČR má právo zdanit, jelikož je státem zdroje</p> <p>Daň nesmí přesáhnout:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 5 % hrubé částky dividend, pokud irská společnost přímo vlastní min. 25 % podíl na hlasovacích právech české společnosti • 15 % hrubé částky v ostatních případech <p>ZDP - příjem je možno za určitých podmínek osvobodit od daně</p> <p><u>Podmínky:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • jedná se o obchodní společnost, která: <ul style="list-style-type: none"> má jednu z právních norem a podléhá jedné z daní uvedených v předpisech Evropského společenství je rezidentem EU • má podíl min. 10 % na základním kapitálu irské společnosti • tento podíl drží min. 12 měsíců (lze splnit i dodatečně) • jedná se o skutečného vlastníka dividend <p>Postup zdanění – v DP se příjem vyloučí na ř. 110 a na ř. 40 se vyloučí náklady spojené s držbou tohoto podílu</p> <p>Pokud nesplní podmínky – příjem se zdaní 15% srážkovou daní (s limitací danou SZDZ) v rámci samostatného daňového základu v DP na ř. 331</p>

(Zdroj: Vlastní zpracování dle 28, 31)

Článek 11 – Úroky

Dle SZDZ má úroky právo zdanit pouze stát residence, ale jen pokud je tento rezident skutečným vlastníkem úroků (31).

Článek 24 – Vyloučení dvojího zdanění

V následujícím schématu jsou zobrazeny možné metody zamezení dvojího zdanění, které vyplývají ze SZDZ.



Obrázek 9: Metody zamezení dvojího zdanění
(Zdroj: Vlastní zpracování dle 31)

3.2.3 Shrnutí rozdílů v zdanění příjmů

Zdanění příjmů právnických osob je po finanční analýze dalším z důležitých kritérií při rozhodování, která z legislativ je pro společnost výhodnější. V dani z příjmů jsou v obou legislativách rozdíly, tím největším z nich je, že sazba daně v Irsku je mnohem nižší než ta v České republice, a to o 6,5 %.

Další výhodu zdanění v Irsku lze najít v položkách, které zvyšují základ daně, kdy se v Irsku k základu daně nepřičítá sociální a zdravotní pojištění zaplacené za zaměstnance po splatnosti a neuhrazené závazky z obchodních vztahů, které jsou více než 30 dnů po splatnosti. Naopak aplikace položky náklady na reprezentaci je výhodnější v ČR, jelikož

se zde za reklamní předmět nepovažuje ten, jehož cena nepřekročila 500 Kč, a který neobsahuje logo společnosti, zatímco v Irsku takováto výjimka neexistuje.

Dalším výhodnějším rozdílem pro Irsko je, že zde lze uplatnit daňovou ztrátu bez časového omezení, zatímco v ČR ji lze uplatnit pouze v následujících 5 zdaňovacích obdobích.

V ČR si právnické osoby na rozdíl od Irska mohou od výsledné daňové povinnosti odečíst slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením a za zaměstnance s těžším zdravotním pojištěním. Existence této slevy však není pro ČR rozhodující výhodou, jelikož zaměstnání osoby se zdravotním pojištěním, podniku nemusí zaručeně přinést daňovou úsporu, je tomu tak, protože v některých případech jsou náklady spojené se zaměstnáním takovéto osoby vyšší než celková daňová úspora.

Výhoda plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění je na straně Irska, jelikož umožňuje využít metodu úplného zápočtu, zatímco v ČR tato smlouva umožňuje pouze využití metody prostého zápočtu. Metoda úplného zápočtu je výhodnější, protože při jejím použití se sníží daňová povinnost o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí bez omezení, zatímco metoda prostého zápočtu umožňuje snížit daňovou povinnost maximálně o částku daně z příjmů, která je vypočtena dle zákona o dani z příjmů a která by připadla na zahraniční příjem.

ZÁVĚR

Tato diplomová práce se zabývala problémem dnešních moderních podnikatelských jednotek, které se s rostoucím mezinárodním obchodem rozhodli expandovat, a to za pomoci účetního propojování podnikatelských subjektů, při němž jim vznikla povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky. Tato situace je v práci vyobrazena z hlediska dvou různých národních legislativ. Cílem této diplomové práce bylo popsat sestavení konsolidovaných účetních závěrek podle české a irské legislativy

V teoretické části byli obsaženy informace týkající se hlavních světových účetních systémů IFRS A GAAP, dále zde byly obsaženy informace o podstatě a významu konsolidované účetní závěrky. Následně se práce zabývala teoretickými východisky, které jsou důležité pro správné sestavení konsolidované účetní závěrky, jak za českou, tak i za irskou legislativu, byla zde popsána legislativní úprava, dále které subjekty mají povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavit a naopak, které subjekty jsou z ní vyloučeny nebo od této povinnosti osvobozeny. Následně byly popsány typy vlivů a jejich uplatnění a konsolidační metody, které z těchto vlivů vyplývají. Dále se práce zabývala vyčíslením konsolidačního rozdílu/goodwillu, vylučováním vzájemných vztahů mezi subjekty v ekonomickém celku a postupem samotné konsolidace.

V analytické části diplomové práce byly tyto teoretické východiska použity. Nejdříve bylo provedeno sjednocení výkazů, ve kterém bylo poukázáno na rozdíly ve struktuře účetních výkazů jednotlivých legislativ a byly zde převedeny individuální účetní závěrky na domácí měnu. Následně bylo formou modelových příkladů v jednotlivých krocích ukázáno, jak se postupuje při sestavení těchto konsolidovaných účetních závěrek dle jednotlivých legislativ, a to za pomoci plné, poměrné a ekvivalenční metody.

V poslední části diplomové práce bylo provedeno ekonomické zhodnocení konsolidované účetní závěrky za obě legislativy, a to za pomoci finanční analýzy vybraných poměrových ukazatelů. Z těchto poměrových ukazatelů bylo zjištěno, že většího ekonomického přínosu dosahuje česká mateřská společnost svou účastí v irské dceřiné společnosti. Skupina takto dosahovala lepších výsledků ve všech ukazatelích likvidity, zadluženosti a aktivity a také ve většině ukazatelů rentability.

Dále byl finanční analýza doplněna o srovnání zdanění příjmů právnických osob v obou zemích. U tohoto srovnání bylo zjištěno, že v Irsku doléhá na daňové subjekty o poznání nižší daňové zatížení než v České republice, kdy daň z příjmů právnických osob v Irsku dosahuje výše pouhých 12,5 %, což je oproti českých 19 % o poznání nižší sazba. Rozdíly byly zjištěny také u položek zvyšujících základ daně, u odpočtu bezúplatných plnění, odpočtu daňové ztráty a slevách, které lze z daně odečíst.

Na závěr bylo z důvodu vznikajících mezinárodních transakcí mezi společnostmi poukázáno na vybrané nejdůležitější články ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění a také na metody zamezení dvojího zdanění, které jsou v této smlouvě ukotveny. Zde bylo zjištěno, že je zde výhoda plynoucí ze smlouvy na straně Irska, jelikož mu smlouva dovoluje využít metodu úplného zápočtu, zatímco v České republice se musí použít zápočet prostý. Metoda úplného zápočtu je výhodnější, protože při jejím použití se daňová povinnost snižuje o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí bez omezení.

Potřeba sestavení konsolidované účetní závěrky nadále stoupá, proto je k diplomové práci zpracována příručka ve formě excelového souboru, do které stačí doplnit základní informace o konsolidaci, soubor následovně sám vypočte všechny konsolidační účetní výkazy za obě legislativy a za všechny konsolidační metody.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) KAPOUNOVÁ, Jana a Pavel KAPOUN. *Bakalářská a diplomová práce: od zadání po obhajobu*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0079-8.
- (2) JANHUBA, Miroslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ, Vladimír ZELENKA. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-614-2.
- (3) JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy: IFRS A US GAAP*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.
- (4) LOJA, Radka a Radek JONÁŠ. *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. Praha: 1. VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-52-6.
- (5) ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. *Konsolidace účetních výkazů. Principy a praktické aplikace*. Druhé upravené a rozšířené vydání. Jesenice: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-43-9.
- (6) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 12. prosince 1991.
- (7) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů ze dne 25. ledna 2012.
- (8) Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. listopadu 2002.
- (9) Český účetní standard pro podnikatele č. 020 – Konsolidovaná účetní závěrka ze dne 5. února 2016.
- (10) PAŠEK, Milan. *Konsolidace – Jak na to*. Grand Thornton [online]. © 2022 [cit. 2022-11-15]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/konsolidace-jak-na-to/>.

- (11) HARNA, Lubomír. Konsolidační pravidla – díl 4. Účetní-portál.cz [online]. © 2022 [cit. 2022-11-15]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/konsolidacni-pravidla-dil-4-1027-c.html>.
- (12) Slovník online [online]. Dostupné z: <https://www.online-slovník.cz/>.
- (13) Financial reporting requirements of company law in Ireland. Chartered Accountants Ireland [online]. © 2020 [cit. 2022-11-27]. Dostupné z: <https://www.charteredaccountants.ie/knowledge-centre/technical-hub/financial-reporting/company-law-financial-reporting-requirements/ireland>.
- (14) Act No. 38/2014, Companies Act from 23rd December 2014.
- (15) FRS 100 – Application of Financial Reporting Requirements from November 2012.
- (16) FRS 102 – The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland from March 2018.
- (17) MCMAHON, Paul. Group Reporting. McMahon Legal [online]. © 2018 [cit. 2022-12-02]. Dostupné z: <https://mcmahonsolicitors.ie/group-reporting/>
- (18) Irish GAAP in your pocket. Deloitte & Touche [online]. © 2013 [cit. 2022-12-02]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/ie/en.html>
- (19) Amendments to FRS 2, 6, 28. Financial Reporting Council [online]. © 2009 [cit. 2022-12-05]. Dostupné z: https://www.frc.org.uk/getattachment/e7c6a6d3-2803-49a2-94c7-3872d85df1f3/Amends_FRS2_6_28-Web-Optimised-June-2009.pdf
- (20) Schedule 3 of Companies Act – Accounting principles, form and content of entity financial statements from December 2014.
- (21) Schedule 4 of Companies Act – Accounting principles, form and content of group financial statements from December 2014.
- (22) Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based in Article 54(3)(g) of the Treaty on consolidated accounts.
- (23) RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 7. aktualizované vydání. Praha: Grada, 2021. ISBN 978-80-271-3124-2.

- (24) JADVIŠČÁK, Daniel. Ukazatelé zadluženosti. Finanční-analýza [online]. © 2011 [cit. 2022-12-15]. Dostupné z: <https://financni-analyza.webnode.cz/ukazatele-zadluzenosti/>.
- (25) Směrnice 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků ze dne 19. července 2013.
- (26) Kurzy devizového trhu. Česká národní banka [online]. © 2023 [cit. 2023-01-21]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/financni-trhy/devizovy-trh/kurzy-devizoveho-trhu/kurzy-devizoveho-trhu/index.html?date=31.12.2021>
- (27) ECB/Eurosystem policy and exchange rates European Central Bank [online]. © 2023 [cit. 2023-01-21]. Dostupné z: https://www.ecb.europa.eu/stats/policy_and_exchange_rates/html/index.en.html
- (28) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ze dne 20. listopadu 1992.
- (29) Act No. 39/1997, Tax Consolidation Act from 1997.
- (30) Corporate - Deductions, PwC [online]. © 2017 – 2023 [cit. 2023-03-25]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/corporate/income-determination>
- (31) Sdělení č. 163/1996 Sb., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 21. dubna 1996.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

%	procento
§	paragraf
CA	Companies Act
CTA	Corporation Tax Act
č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
CP	cenné papíry
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
ECB	Evropská centrální banka
EU	Evropská unie
EUR	euro
FA	finanční analýza
FRS	Financial Reporting Standard
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kč	koruna česká
KR	konsolidační rozdíl
KÚZ	konsolidovaná účetní závěrka
KVH	konsolidovaný výsledek hospodaření
mil.	milion

MP	menšinový podíl
PC	pořizovací cena
ROA	Return of Assets
ROE	Return of Equity
ROS	Return of Sales
ř.	řádek
Sb.	sbírky
SZ	sociální zabezpečení
SZDZ	smlouva o zamezení dvojího zdanění
tis.	tisíc
UK	United Kingdom
UKR	upravený kapitál a rezervy
VH	výsledek hospodaření
VK	vlastní kapitál
VP	vlastnický podíl
ZD	základ daně
ZoDP	zákon o daních z příjmů
ZoOK	zákon o obchodních korporacích
ZoÚ	zákon o účetnictví
ZP	zdravotní pojištění

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Kategorizace skupin účetních jednotek dle velikosti (Česká republika)	18
Tabulka 2: Typy vlivů (Česká republika).....	21
Tabulka 3: Výpočet míry vlivu a vlastnických podílů (Česká republika).....	23
Tabulka 4: Položky, o které se doplňuje konsolidovaná rozvaha (Česká republika).....	28
Tabulka 5: Položky, o které se doplňuje konsolidovaný výkaz zisků a ztrát (Česká republika).....	29
Tabulka 6: Kategorizace skupin účetních jednotek dle velikosti (Irsko)	35
Tabulka 7: Typy vlivů (Irsko).....	38
Tabulka 8: Výpočet míry vlivu a vlastnických podílů (Irsko).....	40
Tabulka 9: Položky, o které se doplňuje konsolidovaná rozvaha (Irsko).....	44
Tabulka 10: Položky, o které se doplňuje konsolidovaný výkaz zisků a ztrát (Irsko)....	45
Tabulka 11: Komparace KÚZ dle české a irské legislativy	48
Tabulka 12: Struktura rozvahy Irsko.....	53
Tabulka 13: Struktura výkazu zisků a ztrát Irsko	54
Tabulka 14: Převody kurzů měn	55
Tabulka 15: Rozvaha české mateřské společnosti	56
Tabulka 16: Výkaz zisků a ztrát české mateřské společnosti	57
Tabulka 17: Rozvaha irské dceřiné společnosti.....	58
Tabulka 18: Výkaz zisků a ztrát irské dceřiné společnosti.....	59
Tabulka 19: Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu – plná metoda - ČR	61
Tabulka 20: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce – plná metoda - ČR.....	63
Tabulka 21: Aktiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - plná metoda	64
Tabulka 22: Pasiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - plná metoda.....	65
Tabulka 23: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy v 1. roce - plná metoda	67
Tabulka 24: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v druhém roce	69
Tabulka 25: Aktiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - plná metoda.....	70
Tabulka 26: Pasiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - plná metoda	71
Tabulka 27: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - plná metoda....	73
Tabulka 28: Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu - poměrná metoda - ČR	76

Tabulka 29: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce - poměrná metoda - ČR.....	77
Tabulka 30: Aktiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - poměrná metoda.....	78
Tabulka 31: Pasiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - poměrná metoda.....	79
Tabulka 32: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy v 1. roce - poměrná metoda	80
Tabulka 33: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v druhém roce - poměrná metoda ČR.....	82
Tabulka 34: Aktiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - poměrná metoda.....	83
Tabulka 35: Pasiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - poměrná metoda	84
Tabulka 36: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - poměrná metoda	85
Tabulka 37: Výpočet konsolidačního rozdílu a jeho odpisu - ekvivalenční metoda - ČR	88
Tabulka 38: Výpočet položky Cenné papíry v ekvivalenci – 1. rok.....	89
Tabulka 39: Výpočet položky Podíly na výsledku hospodaření v ekvivalenci – 1. rok	89
Tabulka 40: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce - ekvivalenční metoda - ČR	90
Tabulka 41: Aktiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda	91
Tabulka 42: Pasiva KÚZ dle české legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda.....	92
Tabulka 43: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda	93
Tabulka 44: Výpočet položky Cenné papíry v ekvivalenci – 2. rok.....	95
Tabulka 45: Výpočet položky Podíly na výsledku hospodaření v ekvivalenci – 2. rok	95
Tabulka 46: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy ve druhém roce - ekvivalenční metoda - ČR	96
Tabulka 47: Aktiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda.....	97
Tabulka 48: Pasiva KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda	98
Tabulka 49: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle české legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda	99
Tabulka 50: Rozvaha irské mateřské společnosti	101
Tabulka 51: Výkaz zisků a ztrát irské mateřské společnosti	102

Tabulka 52: Rozvaha české dceřiné společnosti.....	103
Tabulka 53: Výkaz zisků a ztrát české dceřiné společnosti.....	104
Tabulka 54: Výpočet goodwillu a jeho odpisu – plná metoda - Irsko	106
Tabulka 55: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce – plná metoda - Irsko	107
Tabulka 56: Aktiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - plná metoda	109
Tabulka 57: Pasiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - plná metoda.....	110
Tabulka 58: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - plná metoda	111
Tabulka 59: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v druhém roce	113
Tabulka 60: Aktiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - plná metoda.....	114
Tabulka 61: Pasiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - plná metoda	115
Tabulka 62: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - plná metoda...	116
Tabulka 63: Výpočet goodwillu a jeho odpisu - poměrná metoda - Irsko	119
Tabulka 64: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce - poměrná metoda - Irsko	120
Tabulka 65: Aktiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - poměrná metoda.....	121
Tabulka 66: Pasiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - poměrná metoda.....	122
Tabulka 67: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - poměrná metoda	123
Tabulka 68: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v druhém roce - poměrná metoda Irsko.....	125
Tabulka 69: Aktiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - poměrná metoda.....	126
Tabulka 70: Pasiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - poměrná metoda	127
Tabulka 71: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - poměrná metoda	128
Tabulka 72: Výpočet goodwillu a jeho odpisu - ekvivalenční metoda - Irsko	131
Tabulka 73: Výpočet položky Podíly v přidružených podnicích – 1. rok.....	132
Tabulka 74: Výpočet položky Výnosy z podílů v přidružených podnicích – 1. rok	132
Tabulka 75: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy v prvním roce - ekvivalenční metoda - Irsko.....	133
Tabulka 76: Aktiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda	134
Tabulka 77: Pasiva KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda.....	135

Tabulka 78: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy v 1. roce - ekvivalenční metoda	136
Tabulka 79: Výpočet položky Podíly v přidružených podnicích – 2. rok.....	138
Tabulka 80: Výpočet položky Výnosy z podílů v přidružených podnicích – 2. rok	138
Tabulka 81: Vzájemné transakce a jejich vliv na účetní výkazy ve druhém roce - ekvivalenční metoda - Irsko.....	139
Tabulka 82: Aktiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda.....	140
Tabulka 83: Pasiva KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda	141
Tabulka 84: Výkaz zisků a ztrát KÚZ dle irské legislativy ve 2. roce - ekvivalenční metoda	142
Tabulka 85: Ukazatele likvidity - plná metoda.....	145
Tabulka 86: Ukazatele likvidity - poměrná metoda.....	145
Tabulka 87: Ukazatele likvidity - ekvivalenční metoda.....	145
Tabulka 88: Ukazatele zadluženosti - plná metoda.....	146
Tabulka 89: Ukazatele zadluženosti - poměrná metoda.....	146
Tabulka 90: Ukazatele zadluženosti - ekvivalenční metoda.....	146
Tabulka 91: Ukazatele rentability - plná metoda.....	147
Tabulka 92: Ukazatele rentability - poměrná metoda	147
Tabulka 93: Ukazatele rentability - ekvivalenční metoda.....	148
Tabulka 94: Ukazatel aktivity - plná metoda.....	148
Tabulka 95: Ukazatel aktivity - poměrná metoda.....	148
Tabulka 96: Ukazatel aktivity - ekvivalenční metoda.....	149
Tabulka 97: Porovnání daně z příjmu právnických osob dle české a irské legislativy .	150
Tabulka 98: Zdanění dividend z pohledu České republiky	154

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Přímý vliv	21
Obrázek 2: Nepřímý vliv	22
Obrázek 3: Vlastnické propojení mateřské společnosti a ostatních společností (Česká republika)	22
Obrázek 4: Postup konsolidace (Česká republika).....	33
Obrázek 5: Přímý vliv	38
Obrázek 6: Nepřímý vliv	39
Obrázek 7: Vlastnické propojení mateřské společnosti a ostatních společností (Irsko) .	39
Obrázek 8: Postup konsolidace (Irsko).....	47
Obrázek 9: Metody zamezení dvojího zdanění.....	155